

PROBLEME DER GEWINNVERLAGERUNGEN
MULTINATIONALER UNTERNEHMEN

Konzerninterne Verrechnungspreise und deren
wirtschaftspolitische Wirkungen

Inaugural-Dissertation
zur Erlangung des Grades eines
Doktors der Wirtschaftswissenschaften
beim Fachbereich Wirtschaftswissenschaft
der Freien Universität Berlin

vorgelegt von
Dipl.-Kfm. Jürgen Schröder
aus Bielefeld

Berlin 1983





Digitized by the Internet Archive
in 2026

PROBLEME DER GEWINNVERLAGERUNGEN
MULTINATIONALER UNTERNEHMEN

Konzerninterne Verrechnungspreise und deren
wirtschaftspolitische Wirkungen

Inaugural-Dissertation
zur Erlangung des Grades eines
Doktors der Wirtschaftswissenschaften
beim Fachbereich Wirtschaftswissenschaft
der Freien Universität Berlin

vorgelegt von
Dipl.-Kfm. Jürgen Schröder
aus Bielefeld

Berlin 1983

Fachbereichssprecher: Prof. Dr. M. Hein
(Vertreter: Prof. Dr. G. Haedrich)
Referent: Prof. Dr. Günter Ollenburg
Koreferent: Priv.-Doz. Dr. Jürgen Weitkamp

Tag der mündlichen Prüfung: 30. 6. 1983

INHALTSVERZEICHNIS

	<u>SEITE</u>
ABKÜRZUNGSVERZEICHNIS	VIII
0. <u>EINLEITUNG</u>	1
01. Problemstellung und Ziel der Arbeit	1
02. Multinationale Unternehmen - Begriff und Erscheinungsformen	3
03. Zahlenmaterial zur ökonomischen Bedeutung multinationaler Unternehmen	7
04. Gründe für die Internationalisierung	12
05. Gründe und Techniken der Gewinnverlagerungen	15
050. Der Begriff "Gewinnverlagerungen"	15
051. Motive für Gewinnverlagerungen	16
052. Voraussetzungen für Gewinnverlagerungen	19
053. Der Lieferungs- und Leistungsverkehr zwischen den Konzerneinheiten	21
0530. Möglichkeiten der Gewinnverlagerung - Das zugrundeliegende Konzerngeschäft	21
0531. Auswirkungen von konzerninternen Verrechnungen auf den Gewinn der beteiligten Gesellschaften	22
054. Basisgesellschaften und Gewinnverlagerungen	29
06. Bedürfnis nach Gewinnaufteilungsregeln bei der Besteuerung multinationaler Unternehmen	39
061. Problemstellung aus der Sicht der Staaten	39
0610. Wirtschaftliches Interesse der Staaten und nationalen Finanzverwaltungen	39
0611. Vermeidung von Wettbewerbsverzerrungen	41
0612. Die unbefriedigende augenblickliche Situation	43
062. Problemstellung aus der Sicht der multination- alen Unternehmen	44

0620.	Forderung nach eindeutigen international einheitlichen Gewinnaufteilungsprinzipien	44
0621.	Gefahr einer internationalen Doppelbesteuerung bei konzerninternen Verrechnungen	45
06210.	Mögliche Arten internationaler Doppelbesteuerungen	45
06211.	Beispiele für Doppelbesteuerungen	45
06212.	Mögliche Ursachen und der Umfang internationaler Doppelbesteuerungen	47
0622.	Die unbefriedigende augenblickliche Situation	49
07.	Aufbau und Gang der Untersuchung	50
1.	<u>DIE BEIDEN METHODEN ZUR AUFTEILUNG DES STEUERLICHEN GEWINNS VON MULTINATIONALEN UNTERNEHMEN</u>	52
10.	Der Begriff des Konzerngewinns	52
11.	Die Aufteilung des steuerlichen Gewinns multinationaler Unternehmen unter Berücksichtigung des Grundsatzes der rechtlichen Selbständigkeit der Konzernunternehmen (direkte Methode)	54
110.	Darstellung des Konzepts	54
111.	Untersuchung des Konzepts	56

1110.	Nichtbeachtung der wirtschaftlichen Einheit des Konzerns	56
1111.	Schwierigkeiten der Bewertung der zu überprüfenden Transaktionen - Unbestimmtheit des arm's length-Prinzips	59
11110.	Der Marktpreis als Vergleichsmaßstab	61
11111.	Der Wiederverkaufspreis als Vergleichsmaßstab	70
11112.	Der Kostenpreis als Vergleichsmaßstab	74
11113.	Die Ableitung des arm's length-Preises aus der Preistheorie	80
112.	Die Anwendung der direkten Methode in der Praxis	84
1120.	Das arm's length-Prinzip als Grundlage der Besteuerung internationaler Konzerne in Deutschland	84
1121.	Das arm's length-Prinzip als Grundlage der Besteuerung internationaler Konzerne in anderen Ländern	89
1122.	Das arm's length-Prinzip als Grundlage der Besteuerung der internationalen Konzerne in internationalen Doppelbesteuerungsabkommen	94
1123.	Das Fehlen einer Präzisierung des arm's length-Prinzips	96

12. Die Aufteilung des Gewinns multinationaler Konzerne unter der Berücksichtigung des Grundsatzes der wirtschaftlichen Einheit der Konzernunternehmen (indirekte Methode)	98
120. Darstellung des Konzepts	98
121. Untersuchung des Konzepts	100
1210. Vorrang der wirtschaftlichen Einheit - Der Gesamtkonzerngewinn als Ausgangspunkt für die Besteuerung	100
1211. Verteilung des Gesamtkonzerngewinns auf die Konzerngesellschaften mit Hilfe von geeigneten Maßstäben	103
1212. Notwendigkeit von international einheitlichen Grundsätzen zur Gewinnermittlung, Konsolidierung und Gewinnaufteilung	108
1213. Durchführung der Veranlagung	112
122. Auswertung praktischer Erfahrungen	113
1220. Ansätze zur Behandlung des Konzerns als Einheit für die Ertragsbesteuerung	113
12200. Konzernsteuerbilanzen im nationalen Bereich	113
12201. Ansätze im zwischenstaatlichen Bereich	114
1221. Zerlegung der Bemessungsgrundlagen als Beispiel für die Gewinnaufteilung	117
12210. Zerlegung bei der Gewerbesteuer in Deutschland	117
12211. Gewinnaufteilung für die Körperschaftsteuern der US-Bundesstaaten	120
13. <u>Zusammenfassung und Zwischenergebnis</u>	123

	<u>SEITE</u>
2. <u>VORSCHLÄGE ZUR GEWINNAUFTEILUNG NACH DER INDIREKTEN METHODE</u>	125
20. Das System des konsolidierten Gewinns	125
21. Weltkonzernbilanz als Grundlage der Besteuerung internationaler Konzerne	130
210. Einbeziehung ausländischer Tochtergesellschaften	131
211. Die Erstellung internationaler Konzernabschlüsse aus den Einzelabschlüssen	134
212. Der Maßgeblichkeitsgrundsatz für internationale Konzernabschlüsse	137
2120. Das Maßgeblichkeitsprinzip im AktG	137
2121. Der Maßgeblichkeitsgrundsatz im steuer- lichen Konzernabschluß - Die Verrech- nung von Wertdifferenzen	139
21210. Verrechnung von Zwischengewinnen in der konsolidierten Steuerbilanz	139
21211. Verrechnung von Zwischenverlusten in der konsolidierten Steuerbilanz	146
213. Die Währungsumrechnung der Einzelabschlüsse	148
2130. Der Konsolidierungsgrundsatz der Äquivalenz	148
2131. Umrechnungskurse	152
2132. Die herkömmlichen Umrechnungsverfahren	154
21320. Umrechnung nach der Fristigkeit der Bilanzposten	155
21321. Umrechnung nach dem Geld- charakter	156
21322. Einheitliche Umrechnung zu Tageskursen	157
21323. Vereinbarkeit mit dem Äquivalenz- prinzip	159
2133. Die Umrechnung nach dem Äquivalenzprin- zip (Temporal Principle of Translation)	160
21330. Umrechnung der Bilanzposten	163
21331. Umrechnung der Posten in der Gewinn- und Verlustrechnung	165
21332. Behandlung der Umrechnungs- differenzen	165
2134. Zusammenfassung	166

22. Gewinnaufteilung nach Bezugsgrößen (Quoten)	167
220. Quotenaufteilung am Beispiel der Schweiz	167
2201. Quotenaufteilung bei industriellen Unternehmungen	171
22010. Kapital als Aufteilungsfaktor	172
22011. Arbeit als Aufteilungsfaktor	174
22012. Quotenaufteilung nach anderen Grundsätzen	177
22013. Das Präcipuum	179
2202. Quotenaufteilung bei Handelsunternehmen	180
22020. Die Verteilung nach dem Umsatz	180
22021. Das Präcipuum	182
2203. Quotenaufteilung bei gemischten Unternehmen (Handels- und Produktionstätigkeit)	183
2204. Quotenaufteilung bei Banken	188
2205. Vermeidung von Doppelbesteuerungen	190
221. Gewinnaufteilung nach Kosten - Der internationale Abrechnungsbogen nach Endriss	191
2210. Grundsatz	191
2211. Praktisches Beispiel	193
222. Spartenberichterstattung gem. Securities & Exchange Commission (SEC)	199
23. Zwischenergebnis	203
3. MÖGLICHE ADMINISTRATIVE MASSNAHMEN ZUR VERANKERUNG DER INDIREKTEN METHODE IM ZWISCHEN-STAATLICHEN BEREICH	205
30. Möglichkeiten im zwischenstaatlichen Bereich	205
300. Möglichkeiten im internationalen Bereich	205
301. Möglichkeiten im regionalen Bereich	209

	<u>SEITE</u>
31. Ein Besteuerungssystem für internationale Konzerne	211
310. Grundsatz	211
311. Verständigungsverfahren - Grundsatz der internationalen Rücksichtnahme	213
312. Internationale Organisation	215
313. Internationaler Steuergerichtshof	217
4. ZUSAMMENFASSUNG UND ABSCHLUSS	219
5. ANHANG	221
Tabelle 1	221
Tabelle 2	222
Tabelle 3	223
LITERATURVERZEICHNIS	224
URTEILSREGISTER	240

ABKÜRZUNGSVERZEICHNIS

a.a.O.	am angegebenen Ort
ABIEG	Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaften
Abs.	Absatz
AG	Die Aktiengesellschaft (Zeitschrift)
AICPA	American Institute of Certified Public Accountants
AktG	Aktiengesetz
Anm.	Anmerkung
AO	Abgabenordnung
APB	Accounting Principles Board
Art.	Artikel
ASA	Archiv für Schweizerisches Abgabenrecht
AStG	Gesetz über die Besteuerung bei Auslandsbeziehungen (Außensteuergesetz)
Aufl.	Auflage
AWD	Außenwirtschaftsdienst des Betriebs-Beraters
BB	Der Betriebs-Berater
Bd.	Band
BFH	Bundesfinanzhof
BFHE	Entscheidungen des Bundesfinanzhofes
BFuP	Betriebswirtschaftliche Forschung und Praxis
BGBI	Bundesgesetzblatt
BGE	Entscheidungen des Schweizerischen Bundesgerichts, Amtliche Sammlung
BMF	Bundesminister der Finanzen
BMJ	Bundesminister der Justiz
BStBl	Bundessteuerblatt
CCH	Commerce Clearing House
CDFI	Cahiers de Droit Fiscal International
C.G.I.	Code général des Impôts (Frankreich)
C.I.R.	Code des Impôts sur les revenus (Belgien)
Circ.	Circuit (for United States Court of Appeals)
Com.	Commissioner of Internal Revenue Service

DB	Der Betrieb
DBA	Doppelbesteuerungsabkommen
Diss.	Dissertation
DStR	Deutsches Steuerrecht
DStZ	Deutsche Steuer-Zeitung
EFG	Entscheidungen der Finanzgerichte
EG	Europäische Gemeinschaften
EStG	Einkommensteuergesetz
EuStZ	Europäische Steuerzeitung
FASB	Financial Accounting Standards Board
FG	Finanzgericht
Fn.	Fußnote
FR	Finanzrundschau
GB	Geschäftsbericht
GewStG	Gewerbesteuergesetz
GmbHR	GmbH-Rundschau
HFR	Höchststrichterliche Finanzrechtsprechung
h.M.	herrschende Meinung
Hrsg.	Herausgeber
hrsg.	herausgegeben
HWB	Handwörterbuch der Betriebswirtschaft
HWR	Handwörterbuch des Rechnungswesens
i.d.R.	in der Regel
IDW	Institut der Wirtschaftsprüfer
IFA	International Fiscal Association
IRC	Internal Revenue Code
IRS	Internal Revenue Service
IWB	Internationale Wirtschafts-Briefe
JbFSt	Jahrbuch für das Finanz- und Steuerrecht
Komm.	Kommission
KStG	Körperschaftsteuergesetz
KVStG	Kapitalverkehrsteuergesetz
LSP	Leitsätze für die Preisermittlung aufgrund von Selbstkosten
MNU	Multinationale Unternehmen
m.w.N.	mit weiteren Nachweisen



NWB	Neue Wirtschafts-Briefe
OECD	Organization for Economic Co-operation and Development
o.J.	ohne Jahresangabe
o.O.	ohne Ortsangabe
o.V.	ohne Verfasserangabe
ORDO	Jahrbuch für die Ordnung von Wirtschaft und Gesellschaft
PublG	Gesetz über die Rechnungslegung von bestimmten Unternehmen und Konzernen (Publizitätsgesetz)
Reg(s).	Regulation(s)
RegE	Regierungsentwurf
resp.	respektive
RFH	Reichsfinanzhof
RIW	Recht der internationalen Wirtschaft
RStBl	Reichssteuerblatt
Sec.	Section
StAnpG	Steueranpassungsgesetz
StbJb	Steuerberaterjahrbuch
StBp	Steuerliche Betriebsprüfung
StEK	Steuererlasse in Karteiform
StKR	Steuer-Kongreß-Report
StuW	Steuer und Wirtschaft
Tz.	Textziffer
UDITPA	Uniform Division of Income for Tax Purposes Act
U.S.	Unites States oder United States Supreme Court Reports
Vol.	Volume
Vorbem.	Vorbemerkung
Wpg	Die Wirtschaftsprüfung
ZfB	Zeitschrift für Betriebswirtschaft
ZfBf	Zeitschrift für betriebswirtschaftliche Forschung
ZfBFP	Zeitschrift für betriebswirtschaftliche Forschung und Praxis
Ziff.	Ziffer
z.T.	zum Teil

0. EINLEITUNG

01. Problemstellung und Ziel der Arbeit

Aktueller Anlaß der nachfolgenden Untersuchung ist das Aufleben der öffentlichen Diskussion um multinationale Unternehmen in jüngster Zeit.¹⁾ Entfacht hat sich diese Diskussion anscheinend an den enormen Ölpreisverteuerungen der multinationalen Ölgesellschaften seit Anfang 1980. Denn obwohl seit 1973 eigentlich von einer permanenten sog. "Ölkrise" gesprochen werden muß, führten besonders die sprunghaften Preis- und Gewinnsteigerungen dieser Gesellschaften in 1979 zu dem wachsenden Interesse an der Verrechnungspreispolitik multinationaler Unternehmen.²⁾

Auch für die Regierungen sind die Konzernverrechnungspreise in den vergangenen Jahren zu einem immer größeren Problem geworden. Erst im Oktober 1981 tagte in Freiburg die sog. "Vierergruppe"³⁾ zum Thema der internationalen Steuerhinterziehungen. Als zwei wichtige Probleme dieses Bereiches wurden die Gewinnaufteilung und die Verrechnungspreise genannt. So würden insbesondere US-Unternehmen ihre bei Tochtergesellschaften in anderen Staaten erzielten Gewinne ausschließlich in den USA zur Versteuerung ausweisen, so daß die anderen Länder leer ausgingen. Dies geschehe durch überhöhte Preise mit dem Ziel, daß in der jeweiligen nationalen Bilanz die Kosten-
seite überhöht und der Gewinn vermindert erscheine.⁴⁾

1) vgl. hierzu GRUHLER, W./BILGER, H.R., Multinationale Unternehmen im Widerstreit der Meinungen, Heidelberg-Hamburg 1980, S. 9-63;

2) vgl. GRUHLER, W./BILGER, H.R., a.a.O., S. 53 f.;

3) Der "Vierergruppe" gehören höchste Beamte der Finanzverwaltungen der vier wichtigsten westlichen Industrieländer, USA, Bundesrepublik, Frankreich und Großbritannien an.

4) vgl. AP-Mitteilung: "Multis" im Visier, Neue Westfälische vom 3.10.1981, S. 5;

Ziel der vorliegenden Arbeit ist es, zu untersuchen, ob die Ermittlung der konzerninternen Verrechnungspreise und die damit zusammenhängende Gewinnaufteilung multinationaler Unternehmen im internationalen Steuerrecht reformbedürftig ist. Darüber hinaus sollen Vorschläge zur Beseitigung etwaiger Mängel gemacht werden. Besondere Bedeutung hat dabei die Frage, ob multinationale Konzerne steuerlich wie ein Einheitsunternehmen oder alle zum Konzernverbund gehörenden Unternehmen so zu behandeln sind, als ob keine wirtschaftliche Integration gegeben wäre.

02. Multinationale Unternehmen - Begriff und Erscheinungsformen

Unternehmen, die ihre Aktivitäten auf mehrere Staaten ausgedehnt haben, werden in Literatur und Praxis sehr unterschiedlich bezeichnet. Neben dem am häufigsten verwendeten Begriff "multinational" finden sich noch Bezeichnungen wie "inter-", "supra-", "trans-", "plurinational" oder "Weltunternehmen". Daß diese Terminologie jedoch bisher noch nicht in einem einheitlichen Sinne verstanden wird, verdeutlichen die unterschiedlichen Zahlenangaben über multinationale Unternehmen in der westlichen Welt, die zwischen 150¹⁾ und 7.300²⁾ Unternehmen differieren. Diese stark schwankenden Zahlenangaben werden verständlich angesichts der ebenfalls recht unterschiedlichen Definitionen, die im Schrifttum zu finden sind.³⁾

Eine weite und zugleich einfachste Definition bezeichnet ein Unternehmen dann als multinational, wenn es mindestens in zwei Ländern Produktionsstätten hat.⁴⁾ Diese Definition wird überwiegend in Grundsatzberichten und Dokumenten internationaler Organisationen verwandt.⁵⁾ Im Gegensatz hierzu stehen enge Begriffskategorien, welche die einfachen Definitionen durch zusätzliche quantitative und/oder qualitative Abgrenzungskriterien einschränken.

1) vgl. GRUHLER, W./BILGER, H.R., Multinationale Unternehmen im Widerstreit der Meinungen, hrsg. von Gisbert Kley, Heidelberg/Hamburg 1980, S. 23;

2) Vgl. letztverfügbare statistische Erhebung UNITED NATIONS, Department of Economic and Social Affairs, Multinational Corporations in World Development, New York 1974, S. 150 Tab. 4 (vgl. unten Tab. I im Anhang, S. 234);

3) vgl. hierzu statt vieler POECHE, J., Multinationale Unternehmen in der Diskussion, Köln 1977, S. 11, m.w.N.;

4) vgl. auch GRUHLER, W., Die Kontroverse um die multinationalen Unternehmen, Kritik der Vorwürfe und Forderungen, Köln 1974, S. 63; ARNDT, H., Wirtschaftliche Macht (im folgenden: Wi.Macht), 2. Aufl., München 1977, S. 47; v.d. GROEBEN, H./MÖLLER, H., Möglichkeiten und Grenzen einer europäischen Union - Transnationale Kooperation, Baden-Baden 1976, S. 17;

5) vgl. POECHE, J., a.a.O., S. 11 m.w.N.;

So ist nach SIEBER "eine Unternehmung dann multinational, wenn sie in mindestens 6 Ländern Produktionsbetriebe hat und wenigstens 25 % ihrer Gesamtinvestitionen auf dieses Auslandsengagement entfallen".¹⁾ LENEL verlangt, daß ein multinationales Unternehmen eine bestimmte Größengrenze haben sollte, die nicht unter 500 Millionen DM Umsatz, 250 Millionen DM Wertschöpfung oder Eigenkapitaleinsatz und 50.000 Beschäftigten liegt.²⁾ Für MAISONROUGE besteht eine multinationale Unternehmung dann, wenn die folgenden fünf Bedingungen erfüllt sind:

1. Die Geschäftstätigkeit muß nicht nur in zwei oder drei, sondern in vielen Ländern ausgeübt werden.
2. Ausländische Tochtergesellschaften sollten nicht nur eine Verkaufsorganisation haben, sondern auch die Funktionen Forschung, Entwicklung, Produktion und Stabsaufgaben erfüllen.
3. Die Geschäftsleitung der Tochtergesellschaften sollte aus Einheimischen bestehen.
4. In der Hauptverwaltung sollten alle Nationalitäten vertreten sein.
5. Das Aktienkapital sollte sich über die Angehörigen verschiedener Staaten verteilen.³⁾

Solche quantitativen Abgrenzungskriterien (wie z.B. Umsatz außerhalb des Herkunftslandes, Zahl der Länder, in denen das Unternehmen seine Tätigkeit ausübt usw.) sind aber zwangsläufig willkürlich. Zudem sind weitergehende Merkmale wie bestimmte relative Anteile der Investitionen im Ausland an den Gesamtinvestitionen bzw. der Auslandsproduktion an der Gesamtproduktion usw., die zur Abgrenzung herangezogen werden, auch nur

1) SIEBER, E.H., Die internationale Unternehmung, in: Gegenwartsfragen der Unternehmensführung, Festschrift zum 65. Geburtstag von Wilhelm Hasenack, Berlin 1966, S. 182; vgl. auch LÜCK, W., Stichwort "Multinationaler Konzern", in: Lexikon der Wirtschaftsprüfung, Rechnungslegung und Prüfung, Hrsg. LÜCK, W., München 1980, S. 343;

2) vgl. LENEL, H.-O., Zur Problematik multinationaler Unternehmen, in: ORDO, Bd. 27, Stuttgart 1976, S. 184;

3) vgl. MAISONROUGE, J.C., Proceedings of the Conference on the Multinational Corporation in the State, Department of State, Washington D.C., 14. Februar 1969, Mimeograph, S. 17 f.;

quantitative Größen, "denen an der Qualifizierung eines Unternehmens zur Multinationalität nur noch graduelle Bedeutung zukommt."¹⁾

Qualitative Kriterien (wie z.B. Staatsangehörigkeit, Verhalten im Gastland, Staatsangehörigkeit der Unternehmensleiter usw.) sind ungenau und führen zu "vielschichtigen Klassifizierungen ohne großen praktischen Wert."²⁾

So räumt MAISONROUGE auch selbst ein, daß es kaum eine Gesellschaft gibt, die seine Anforderungen alle erfüllt und somit das Prädikat "multinational" erreichen würde.³⁾

Eine Definition des Begriffs multinationales Unternehmen ist wie jede Definition abhängig von der Zielvorstellung, der diese Definition dienen soll. Zielvorstellung der vorliegenden Arbeit ist eine Analyse der Problematik der konzerninternen Verrechnungspreise multinationaler Unternehmen. Da Verrechnungspreise aber schon zwischen nur zwei Konzerngesellschaften berechnet werden können⁴⁾ und zur Analyse zusätzliche Kriterien nicht erforderlich sind, wird hier von der weiten Definition ausgegangen. Ein multinationales Unternehmen ist demnach ein Unternehmen, das in mindestens zwei Ländern rechtlich selbständige Firmen hat.

Multinationale Unternehmen sind gesellschaftsrechtlich fast ausschließlich als Konzerne organisiert, wobei die nationalen Rechtsvorschriften geringfügig voneinander abweichen können.⁵⁾

1) SCHÖTTLER, U., Die konsolidierte Rechnungslegung multinationaler Konzerne, Frankfurt/Main-Zürich 1975, S. 23;

2) vgl. KOMMISSION der Europäischen Gemeinschaften (EG-KOMM.), Die multinationalen Unternehmen im Rahmen der Gemeinschaftsvorschriften. Bulletin der EG, Beilage 15/73, S. 21;

3) vgl. SCHÖTTLER, U., a.a.O., mit Hinweis auf MAISONROUGE;

4) vgl. auch ARNDT, H., Wi.Macht, a.a.O., S. 186, Fu. 2;

5) vgl. GROEBEN, H.v./MÖLLER, H., a.a.O., S. 18;

Häufigste Erscheinungsform multinationaler Unternehmen ist der Unterordnungskonzern. Er besteht aus einem in einem Staat ansässigen Zentralunternehmen (Muttergesellschaft), gleichgültig welcher Rechtsform, und einer oder mehreren Tochtergesellschaften im Ausland. Die Rechtsform der Tochtergesellschaften hängt vom Gesellschaftsrecht des jeweiligen Staates ab. Gewählt wird aber meistens die Form einer juristischen Person, die den Vorteil einer Haftungsbegrenzung gewährt, also einer dem deutschen Recht entsprechenden AG oder GmbH.¹⁾ Regelmäßig ist die Muttergesellschaft am Kapital der Tochtergesellschaft mehrheitlich beteiligt.

Weniger häufig ist die Form des Gleichordnungskonzerns. Er besteht im Modellfall aus einer Unternehmensgruppe, die sich nach den Rechten verschiedener Staaten über nationale Grenzen hinweg zusammenschließt, ohne daß einem beteiligten Unternehmen ein die Gruppe beherrschender Einfluß zugestanden wird.²⁾

Im internationalen Steuerrecht werden zwei Definitionen des Konzerns vertreten. Nach der einen Definition wird der Konzern aufgefaßt als Zusammenschluß rechtlich und auch steuerlich selbständiger Unternehmen, die jeweils getrennt zu besteuern sind. Die andere Definition faßt den Konzern ebenfalls als einen Zusammenschluß rechtlich selbständiger Unternehmen auf, die jedoch nach dem Grundsatz der wirtschaftlichen Einheit steuerlich wie unselbständige Betriebsabteilungen behandelt werden.³⁾

1) 80 % der deutschen Auslandsinvestitionen bis 1975 wurden in Form von juristischen Personen getätigt. Vgl. WACKER, W., Steuerliche Verluststrategien der Unternehmung, StBjb 1975/76, S. 402;

2) vgl. zum ganzen GROEBEN, H.v./MÖLLER, H., a.a.O., S. 18;

3) vgl. unten Gliederungspunkt 110 und 120;

03. Zahlenmaterial zur ökonomischen Bedeutung multinationaler Unternehmen

Die letztverfügbare statistische Untersuchung wurde von den Vereinten Nationen erstellt. Sie kommen - bei Zugrundelegung der weiten Begriffsbestimmung - für das Jahr 1969 auf ca. 7.300 multinationale Unternehmen.¹⁾ Charakteristisch ist dabei die Dominanz von Großunternehmen. Das zeigt sich an der Zahl der Tochtergesellschaften im Ausland. Während etwa die Hälfte der 7.300 Unternehmen in nur einem weiteren Land ein Tochterunternehmen hat, unterhalten nur 177 Konzerne Niederlassungen in mehr als 20 Ländern.²⁾

Bedeutendste Stammregion der größten multinationalen Gesellschaften sind die USA und die EWG, wobei die USA deutlich vorherrschen. Von insgesamt 211 Konzernen, die 1971 einen Umsatz von mehr als 1 Mrd. US-Dollar erzielten, hatten 127 ihren Sitz in den USA und 59 Firmen in der EWG.³⁾ Als Anlagegebiet multinationaler Unternehmen dagegen haben die EWG-Staaten die bedeutendere Rolle, wobei die meisten europäischen Direktinvestitionen in Westdeutschland getätigt werden.⁴⁾

Ebenso beachtlich wie ihre Anzahl ist der weltwirtschaftliche Beitrag der multinationalen Unternehmen. Ihr Anteil am Welthandel wurde 1972 auf 50 % geschätzt,⁵⁾ ihr Anteil an Auslands-Direktinvestitionen 1971 auf ca. 80 %.⁶⁾ Die internationale Produktionstätigkeit, d. h. die Summe aller Verkäufe ausländischer Niederlassungen an dritte Unternehmen, wurde für das Jahr 1971 auf

1) vgl. UNITED NATIONS, Multin. Corp., a.a.O., S. 150 Tab. 4 (vgl. unten Tab. I im Anhang, S. 221);

2) vgl. UNITED NATIONS, ebenda;

3) vgl. UNITED NATIONS, Multin. Corp., a.a.O., S. 140 Tab. 1 (vgl. unten Tab. II im Anhang, S. 222);

4) vgl. GROEBEN, H.v./MÖLLER, H., a.a.O., S. 22 m.w.N.;

5) vgl. die letztverfügbare statistische Auswertung MEISSNER, H.-G., Der Beitrag der multinationalen Unternehmungen zur Entwicklung der Weltwirtschaft, in KYKLOS, Vol. XXV 1972, S. 579;

6) vgl. UNITED NATIONS, Multin. Corp., a.a.O., S. 28;

339 Mrd. US-Dollar geschätzt und übertrifft damit den Wert der Exporte aller marktwirtschaftlichen Länder, der mit 310 Mrd. US-Dollar angegeben wird.¹⁾

Zahlenmäßig ist der Umfang konzerninterner Leistungen in internationalen Konzernen sehr schwer zu bestimmen, da statistische Unterlagen nur bruchstückhaft zur Verfügung stehen. Nach KEB-SCHULL stellen 15 % des gesamten deutschen Exports konzerninterne Lieferungen dar.²⁾ VON GROEBEN/MÖLLER beziffern den Anteil der konzerninternen Importe an den Gesamtimporten von 57 erfaßten Firmen in 1972 mit 76,1 %.³⁾ Im Rahmen einer Analyse des Patent- und Lizenzverkehrs mit dem Ausland errechnete die Deutsche Bundesbank für 113 ausgewählte⁴⁾ Unternehmen mit maßgeblicher ausländischer Kapitalbeteiligung im Jahre 1973 Einnahmen für Patente, Erfindungen und Erfahrungen in Höhe von 26,5 Mio. DM, denen entsprechende Ausgaben in Höhe von 966,4 Mio. DM gegenüberstanden.⁵⁾ Es ist anzunehmen, daß es sich hierbei in erster Linie um konzerninterne Transaktionen handelte. Für technische Entwicklung und Forschung wurden 1973 Einnahmen in Höhe von 343,7 Mio. DM und Ausgaben von 201,9 Mio. DM ermittelt.⁶⁾ Diese Zahlungen werden insbesondere auf die interne Beteiligung an Forschungs- und Entwicklungsaufwendungen innerhalb von Konzernen zurückgeführt.⁷⁾

-
- 1) vgl. UNITED NATIONS, Multin. Corp., a.a.O., S. 168 Tab. 19 (vgl. unten Tab. III im Anhang, S. 223);
 - 2) vgl. KEBSCHULL, D., Diskussionsbeitrag, in: Handelskammer Hamburg (Hrsg.), Wie gefährlich sind die Multinationalen? Tatsachen, Probleme, Argumente, Eine Dokumentation des dritten Journalistenfachgesprächs der Handelskammer Hamburg 1974, S. 29;
 - 3) vgl. hierzu mit weiterem Zahlenmaterial GROEBEN, H.v./MÖLLER, H., a.a.O., S. 24;
 - 4) Ausgewählt wurden Unternehmen, die 1973 mindestens 1 Mio. DM Einnahmen oder Ausgaben im Patent- und Lizenzverkehr hatten.
 - 5) vgl. o.V., Zur Entwicklung des Patent- und Lizenzverkehrs mit dem Ausland in den Jahren 1972 und 1973, in: Monatsberichte der Deutschen Bundesbank, Oktober 1974, S. 31;
 - 6) vgl. o.V., Zur Entwicklung ..., Monatsberichte der Deutschen Bundesbank, Oktober 1974, S. 32; die Zahlen wurden aufgrund statistischer Meldungen über Zahlungen im Außenwirtschaftsverkehr mit Beträgen von 100.000 DM und mehr ermittelt, die u.a. in der Zahlungsbilanzposition "Arbeitsentgelte" ausgewiesen werden.
 - 7) vgl. o.V., Zur Entwicklung ..., Monatsberichte der Deutschen Bundesbank, Oktober 1974, S. 31;

Für die USA sind etwas ausführlichere Zahlenangaben verfügbar. So wurden 1970 von US-Muttergesellschaften 1,62 Mrd. Dollar an Lizenzen und Gebühren von ausländischen Tochtergesellschaften vereinnahmt und nur 111 Mio. Dollar an diese gezahlt.¹⁾ Im gleichen Jahr exportierten ausgewählte US-Muttergesellschaften an ihre ausländischen Tochtergesellschaften Waren im Werte von 8,6 Mrd. Dollar und importierten von ihnen Waren im Werte von 6,2 Mrd. Dollar.²⁾ Gestützt auf das verfügbare statistische Material schätzen ROBBINS/STOBAUGH die gesamten konzerninternen Verkäufe in amerikanischen multinationalen Unternehmen für 1972 auf 40 Mrd. Dollar. Das Verlagerungspotential nehmen sie mit 10 % dieser Summe an.³⁾

Besonders bemerkenswert ist auch das schnellere Wachstum der multinationalen im Vergleich zu nationalen Unternehmen. Ihre Wachstumsrate war 1976 doppelt so hoch wie die Wachstumsrate aller übrigen Unternehmen. Zwischen 1960 und 1971 haben sich die Auslandsinvestitionen britischer Gesellschaften von 12 auf 24 Mrd. Dollar verdoppelt, die US-amerikanischer Unternehmen von 33 auf 86 Mrd. Dollar nicht ganz verdreifacht, (west)deutscher Gesellschaften auf 7,3 Mrd. Dollar fast verzehnfacht und japanischer Konzerne von 0,3 auf 4,5 Mrd. Dollar verfünffacht.⁴⁾

Da aktuelles statistisches Zahlenmaterial nur sehr selten verfügbar ist, wird die wachsende Bedeutung der multinationalen Unternehmen im Schrifttum oft auch am Vergleich der Umsätze der Gesellschaften mit dem Bruttosozialprodukt bestimmter Länder

-
- 1) vgl. KUMPF, W., Steuerliche Verrechnungspreise in internationalen Konzernen, Frankfurt am Main 1976, Anhang, Tab. 2;
 - 2) vgl. KUMPF, W., a.a.O., Anhang, Tab. 3;
 - 3) vgl. ROBBINS, S.M./STOBAUGH, R.B., Money in the multinational Enterprise, A study in financial policy, New York 1973, S. 92;
 - 4) vgl. ARNDT, H., Wi.Macht, a.a.O., S. 48; UNITED NATIONS, a.a.O., S. 6; vgl. auch VERNON, R., Harvard Business School Multinational Enterprise Project, Journal of Common Market Studies, Vol. 9, 1970/71, pp. 222-332 m.w.N.;

dargestellt und für Prognosen genutzt.¹⁾ So stellt z.B. der Schweizerische Bankverein fest: "Im Jahre 1958 hatte der Umsatz der 60 größten Gesellschaften einem Achtel des Bruttosozialprodukts aller Industrieländer entsprochen, 1968 machte er ein Siebentel aus und 1984 dürfte er ein Viertel erreichen."²⁾

POECHE ist der Meinung, daß solche Darstellungen die wirtschaftliche Bedeutung multinationaler Konzerne verfälschen könnten.³⁾ Hohe Umsätze eines Unternehmens könnten vor allem nicht den Schluß zulassen, dieses Unternehmen verfüge über vergleichbare politische und exekutive Macht wie die Staaten.⁴⁾ Diesem Einwand ist zuzustimmen. So sind zwar die Möglichkeiten der politischen und wirtschaftlichen Einflußnahme insbesondere auf kleine Entwicklungsländer für diese Konzerne in der Tat erheblich.⁵⁾ Ohne die besondere Art wirtschaftlicher Macht, die multinationalen Konzernen eigen ist, wäre auch das Tempo ihres Wachstums unverständlich.⁶⁾ Derartige Vergleiche halten jedoch weder methodisch noch substantiell einer wissenschaftlichen Prüfung stand. Denn sie unterschlagen bewußt oder unbewußt, daß bei einer solchen Vorgehensweise Umsatz - und damit Bruttowerte Wertschöpfungs- und damit Nettowerten gegenübergestellt werden. Das kann zu einer erheblichen Überschätzung der Unternehmensdimension gegenüber der Wertschöpfungsrechnung des Sozialprodukts führen.⁷⁾

1) vgl. z.B. LEVINSON, Ch., Wirtschaftskrise und multinationale Konzerne, Hamburg 1974, S. 133 f; PIEHL, E., Gewerkschaftliche Strategien gegenüber den Multinationalen Konzernen. Überblick und Einführung, WSI-Mitteilungen 1975, S. 140;

2) Wesen und Zukunftsaussichten des multinationalen Unternehmens, in: Schweiz. Bankverein, Bulletin Nr. 4.70, S. 58;

3) vgl. POECHE, J., a.a.O., S. 13;

4) vgl. POECHE, J., ebenda;

5) Dieser Einfluß muß nicht soweit gehen wie in Chile, wo ein multinationales Unternehmen versucht hat, die amtierende Regierung zu stürzen. Multinationale Unternehmen können jedoch staatliche Gesetze als Variable in ihre Kalkulationen einsetzen. Vgl. hierzu ARNDT, H., Wi.Macht, a.a.O., S. 62-64; vgl. auch FRIEDMAN, M., Oil and the Middle East, Newsweek, 26.6.1967, wo er zur Macht amerikanischer Ölkonzerne Stellung nimmt;

6) vgl. ARNDT, H., Wi.Macht, a.a.O., S. 48;

7) vgl. GRUHLER, W., Die Multis - Mär und Wirklichkeit, Köln 1974, S. 11;

Selbst wenn der Vergleich auf einem gemeinsamen "Wertschöpfungsnenner" zustande käme, sind daher die Schlüsse, die aus solchen Vergleichen gezogen werden, mit Vorsicht zu behandeln. Dies gilt vor allem dann, wenn die Zahlen zur Begründung von Prognosen herangezogen werden.¹⁾

1) solche Prognosen sind oft zwangsläufig spekulativ und wissenschaftlich selten haltbar. Beispiel hierfür sind Äußerungen von LATTES und PERLMUTTER:

- 1984/85 werden 60 multinationale Unternehmen 1.000 Mrd. US-Dollar Umsatz erzielen (bei einem Bruttosozialprodukt aller Industrieländer von 3.815 Mrd.), vgl. LATTES, R., 1.000 Mrd. Dollar, München 1970, S. 9 ff;
- 1985 werden 200 bis 300 multinationale Unternehmen die Hälfte des Bruttosozialproduktes der Welt erzeugen; vgl. PERLMUTTER, H., Nation, syndicats et firmes multinationales, in: Analyse et Prévision, Band IV, April 1970, S. 221 ff; vgl. hierzu auch LENEL, H.-O., a.a.O., S. 192 und GRUHLER, W./BILGER, H.R., a.a.O., S. 21 f;

04. Gründe für die Internationalisierung

Die Gründe für ein Unternehmen, nicht im Inland für den Export, sondern auch im Ausland zu produzieren oder zumindest eigene "Vertretungen" zu haben, sind verschiedener Art. Solche Bestimmungsgründe sind z.B.:

- Beschaffungspolitische Gesichtspunkte:

Wichtige unternehmenspolitische Ziele gerade in letzter Zeit sind die Sicherung der Rohstoffversorgung bzw. der Versorgung mit wichtigen Teilen sowie die Energiesicherung. Jeweils dann, wenn bestimmte von anderen Firmen bezogene Materialien oder Komponenten besonders wichtig für ein Unternehmen sind, besteht eine latente Tendenz zum Aufkaufen dieser Anbieter oder eigene Zulieferbetriebe zu gründen.¹⁾

- Fertigungskostengesichtspunkte:

Des weiteren wirken sich insbesondere auch Kostengesichtspunkte aus. Die Ersparnisse bei Transportkosten sind offensichtlich.²⁾ Gleichzeitig sind in der Regel auch Einsparungen bei der Lagerhaltung denkbar, wenn wegen der verringerten Distanz zwischen Fertigung und Markt sowie wegen der geringeren Unsicherheit beim Transport Vorräte im Lande kleiner bemessen werden können. Kosteneinsparungen können auch beim Faktor Lohnkosten³⁾ erzielt werden, der bei sehr lohnintensiven Produktionen ausschlaggebend ist. So weichen derzeit viele Hersteller der europäischen Textilindustrie mit ihrer Produktion nach Fernost aus, wo die Lohnkosten erheblich geringer sind als in Europa.

1) vgl. BROOKE, M.Z./REMMERS, H.L., The Strategy of Multinational Enterprise. Organisation and Finance. New York 1970, S. 232f;

2) vgl. EG-KOMM., a.a.O., Beil. 15/73, S. 21;

3) vgl. EG-KOMM., a.a.O., Beil. 15/73, S. 21;

- Absatzpolitische Gesichtspunkte:

Hier sind zu nennen:¹⁾

a) Erschließung, bessere Durchdringung oder Sicherung ausländischer Märkte. Denn die größere Nähe zum Abnehmer ermöglicht beispielsweise eine bessere Marktversorgung.²⁾ Die Produktion im Lande erlaubt oft eine bessere Rücksicht auf die "spezifischen Nachfragebedingungen über bessere Marktkennntnisse sowie Beachtung von Normen und Vorschriften."³⁾ Vorteile können sich zudem ergeben, wenn Firmen in verschiedenen Ländern gleichartige Güter produzieren und für diese Produkte die gleiche Absatzorganisation benutzen.⁴⁾

b) Überwindung tarifärer und nichttarifärer Handelshemmnisse,⁵⁾ (z.B. Zollschraken). Diese waren der Grund für die Ansiedlung von bereits seit langem bestehenden multinationalen Unternehmen in Europa. Die Gründung der Ford-Werke in Köln nach dem ersten Weltkrieg ist ein Beispiel hierfür. Heute haben infolge der Liberalisierung des Außenhandels Schutzzölle jedoch primär nur noch in Entwicklungsländern Bedeutung.⁶⁾

c) Anpassung an veränderte Größenverhältnisse und Wettbewerbsbedingungen auf ausländischen Märkten und

d) Anpassung an Auslandsinvestitionen bedeutender Abnehmer.⁷⁾

1) vgl. hierzu POECHE, J., a.a.O., S. 13;

2) vgl. FRÖHLICH, Fr.W., Multinationale Unternehmen, Baden-Baden 1974, S. 48;

3) FRÖHLICH, Fr.W., ebenda;

4) vgl. hierzu LENEL, H.O., Zur Problematik der multinationalen Unternehmen, in: ORDO, Bd. 27, Stuttgart 1976, S. 188 f;

5) vgl. ARNDT, H., Wi.Macht, a.a.O., S. 49;

6) vgl. ARNDT, H., Wi.Macht, a.a.O., S. 49; EG-KOMM., a.a.O., Beil. 15/73, S. 21;

7) vgl. FRÖHLICH, Fr.W., a.a.O., S. 50;

- Andere Gesichtspunkte:

a) Regelungsunterschiede der Rechtsordnungen:

Hier stehen im Vordergrund gesellschafts- und steuerrechtliche Unterschiede. Die Unternehmen können sich wegen ihrer hohen Flexibilität das "liberalste" Gesellschafts- und Steuerrecht aussuchen.¹⁾ Die steuerliche Belastung der Unternehmensgewinne und des -vermögens spielen dabei eine bedeutende Rolle. So werden in sog. Steueroasenländern Zweigniederlassungen gegründet, weil die Steuerbelastung in diesen Ländern (z.B. Panama, Liechtenstein etc.) erheblich geringer ist als in anderen Staaten.

b) Investitionsklima:

Nicht zu unterschätzen sind auch solche Überlegungen, die die wirtschaftlichen, politischen und rechtlichen Verhältnisse betreffen, das sog. Investitionsklima.²⁾ Hierzu gehören die Stabilität der wirtschaftlichen und politischen Verhältnisse, das Verhalten der Gewerkschaften, "klare und eindeutige Vorschriften über Auslandsinvestitionen sowie die ökonomischen und gesellschaftspolitischen Zielsetzungen des Gastlandes, ausreichender Eigentumsschutz, Nichtdiskriminierung gegenüber nationalen Unternehmen, freier Kapitalverkehr, unbehinderte Bezugs- und Absatzmöglichkeiten sowie der freien unternehmerischen Betätigung insgesamt."³⁾

1) vgl. GROEBEN, H.v./MÖLLER, H., a.a.O., S. 32;

2) vgl. FRÖHLICH, Fr.W., a.a.O., S. 55 - 66;

3) POECHE, J., a.a.O., S. 14;

05. Gründe und Techniken der Gewinnverlagerungen

050. Der Begriff "Gewinnverlagerungen"

Die Frage der Beurteilung von Gewinnverlagerungen oder Gewinnverschiebungen¹⁾ setzt eine begriffliche Bestimmung der "Gewinnverlagerung" voraus.

Der Begriff "Gewinnverlagerung" ist insbesondere im Zusammenhang mit der Steuerpolitik einer multinationalen Unternehmung zu sehen. Als Steuerpolitik einer Unternehmung werden die Maßnahmen der Unternehmensleitung bezeichnet, die zur Steuerausweichung geeignet sind.²⁾ Steuerausweichung bedeutet in diesem Zusammenhang, daß die Konzernspitze "sofort oder später den Tatbestand, an den die Steuerpflicht anknüpft (Ertrag, Gewinn, Einkommen, Vermögen, Umsatz, Aufwand oder Verbrauch) aufhebt, einschränkt oder nicht verwirklicht."³⁾

Der Inhalt des Begriffs "Gewinnverlagerung" ist weiter, als aus seinem Wortlauf geschlossen werden kann. Konsequenter wäre es, von einer Ergebnisverlagerung zu sprechen, um auch der neben der Verlagerung von Gewinnen möglichen Verlagerung von Verlusten Rechnung zu tragen.⁴⁾

1) vgl. SEIDEL, G., Gewinnverschiebungen über die Grenze, Düsseldorf 1972, S. 15;

2) vgl. KORMANN, H.: Die Steuerpolitik der internationalen Unternehmung, 2. Aufl., Düsseldorf 1970, S. 23;

3) RECKTENWALD, H.C.: Steuerüberwälzungslehre, Berlin 1966, S. 35;

4) vgl. BERGSTEINER, W., Die Problematik von Gewinnverlagerungen bei internationalen Konzernen im handels- und steuerrechtlichen Jahresabschluß deutscher Konzernunternehmen, Diss. München 1968, S. 42. Wenn im folgenden wegen der allgemeinen Gebräuchlichkeit von Gewinnverlagerung gesprochen wird, so geschieht dies im Sinne von Ergebnisverlagerung;

Zur Ermittlung der Höhe der Gewinnverlagerung muß von den in den Büchern bzw. in den Bilanzen der Konzerngesellschaften ausgewiesenen Werten ausgegangen und müssen ihnen Vergleichswerte gegenübergestellt werden. Die Gewinnverlagerung wird somit als der Unterschiedsbetrag zwischen dem in den Büchern bzw. in den Bilanzen ausgewiesenen Gewinn und dem auf der Grundlage von Vergleichswerten ermittelten Gewinn definiert.¹⁾

Wichtiges Merkmal für die Gewinnverlagerung ist, daß durch sie der Gewinn bei einer anderen Unternehmenseinheit zutage tritt als derjenigen, die ihn erwirtschaftet hat.²⁾ Diese Gewinnverlagerung wird als räumliche Gewinnverlagerung bezeichnet, da hier die Hoheitsbereiche verschiedener Finanzverwaltungen betroffen werden.³⁾

Die räumliche Gewinnverlagerung steht im Gegensatz zur zeitlichen Gewinnverlagerung, bei der ein Gewinn innerhalb desselben Unternehmens nur in einem anderen Zeitraum als dem seiner Entstehung ausgewiesen wird.⁴⁾

051. Motive für Gewinnverlagerungen

In einem internationalen Konzern sind für eine Gewinnverlagerung verschiedene Motive denkbar. Dabei ist das Erreichen einer Steuerersparnis im Sinne einer Gewinnmaximierung des Unternehmens ein wichtiges, wenn nicht dominierendes Motiv.⁵⁾

1) vgl. SEIDEL, G., a.a.O., S. 15;

2) vgl. HÖPPNER, H.-D., Die steuerliche Beurteilung von Gewinnverlagerungen innerhalb multinationaler Unternehmen, in FR 1967, S. 468;

3) vgl. ZITZELSBERGER, S., Die Problematik der Gewinnrealisation bei der handels- und steuerrechtlichen Bewertung konzerninterner Lieferungen und Leistungen, Diss. München 1966, S. 51;

4) vgl. KERN, W., Die Gewinnverlagerung als Problem unternehmerischer Entscheidungen unter Berücksichtigung der Besonderheiten im Konzern, Diss. Frankfurt 1964, S. 28;

5) vgl. KERN, W., a.a.O., S. 73 f. und S. 117; DREGER, K.M., Probleme des Gläubigerschutzes im Konzern, Diss. Mannheim 1966, S. 49;

Die Steuerersparnis kann sich ergeben:¹⁾

- daraus, daß ein großer Teil des Gesamtgewinns der Unternehmung bei einer Einheit ausgewiesen wird, die einer niedrigeren effektiven Gewinnbesteuerung unterliegt als die Einheit, die den Gewinn erwirtschaftet hat;
- aus der Möglichkeit, Gewinne zu den Unternehmenseinheiten zu transferieren, die im Besteuerungszeitraum Verluste haben (Verlustausgleich);
- "aus einer Verminderung der Steuer- und Zollbelastung des grenzüberschreitenden Warenverkehrs infolge einer entsprechenden Entgeltgestaltung";²⁾

Ebenso wie bei den Gründen für die Internationalisierung³⁾ können aber auch nichtsteuerliche Motive einer Gewinnverlagerung zugrundeliegen:

- Gewinnverlagerungen können darin begründet sein, daß mit ihrer Hilfe Devisenüberwachungsvorschriften⁴⁾ oder Höchstgrenzen für Gewinnausschüttungen ins Ausland⁵⁾ umgangen werden können.

1) KORMANN, H., a.a.O., 1970, S. 154 ff.; SURREY, S.S./TILLINGHAST, D.R., Generalbericht zum Thema "Kriterien für die Aufteilung der Einnahmen und Ausgaben zwischen verbundenen Körperschaften in verschiedenen Ländern mit oder ohne Doppelbesteuerungsabkommen" auf dem IFA-Kongress Washington 1971, in: CDFI, Bd. 56b, Rotterdam 1971, S. I 62 f.;

2) KUMPF, W., a.a.O., S. 7 f.;

3) vgl. Gliederungspunkt 04;

4) vgl. SURREY, S.S./TILLINGHAST, D.R., a.a.O., S. I 63;

5) vgl. VERNON, R., Sovereignty at bay: The multinational spread of U.S. enterprises, New York 1971, S. 139;

- Politische Gründe können dafür sprechen, Gewinne in ein bestimmtes Land zu verlagern, wenn es für angebracht gehalten wird, den nationalen wirtschaftlichen Bestrebungen eines Landes nachzukommen. Oder es werden umgekehrt Gewinne aus einem bestimmten Land heraus verlagert, weil die Unternehmen befürchten, daß zu hohe Gewinne zu Aktionen gegen sie führen können oder weil sie die politischen und wirtschaftlichen Verhältnisse eines Landes für zu unstabil halten.¹⁾
- Aufgrund von Wettbewerbsüberlegungen kann es sinnvoll sein, Gewinne in die Konzernbereiche zu verlagern, in die potentielle Mitwettbewerber am schwersten eindringen können.²⁾
- Mit Hilfe konzerninterner Verrechnungspreise können von Konzerneinheiten, an denen noch andere Partner beteiligt sind, Gewinne soweit wie möglich zu Einheiten verlagert werden, die voll dem Konzern angehören. Ein solches Vorgehen kann auch durch den Wunsch motiviert sein, Minderheitsgesellschafter zur Aufgabe ihrer Beteiligung zu bewegen.³⁾
- Ein weiteres Motiv für eine Gewinnverlagerung können liquiditätspolitische Überlegungen der Konzernleitung sein.⁴⁾
- Gewinnverlagerungen können auch dadurch begründet sein, daß entweder eine möglichst gleichmäßige Entwicklung aller Konzerngesellschaften erreicht wird und zu diesem Zweck im Aufbau befindliche Gesellschaften gestützt werden sollen oder aber die Konzernleitung versucht umgekehrt eine Risikoabwälzung, indem die Haftungssubstanz einer möglicherweise zum Scheitern verurteilten Konzerngesellschaft über die Verrechnung des konzerninternen Leistungsverkehrs so knapp wie möglich gehalten und damit das Risiko des wirtschaftlichen Mißlingens bewußt auf die Gläubiger abgewälzt wird.⁶⁾

1) SURREY, S.S./TILLINGHAST, D.R., a.a.O., S. 1 63;

2) vgl. VERNON, R., a.a.O., 1971, S. 138;

3) DREGER, K.M., a.a.O., 1966, S. 49 f.;

4) vgl. ROBBINS, S.M./STOBAUGH, R.B., Money in the multinational enterprise: A study in financial policy, New York 1973, S. 92 ff.;

5) vgl. KERN, W., a.a.O., S. 64 ff. und S. 77 ff.; DREGER, K.M., a.a.O., 1966, S. 49;

6) vgl. STROBL, J., Kritische Anmerkungen zum Bericht des OECD-Steuerausschusses über Verrechnungspreise im Konzern, RIW/AWD 1980, S. 408;

052. Voraussetzungen für Gewinnverlagerungen

Als Voraussetzung für die Durchführung von räumlichen Gewinnverlagerungen sind zu nennen:¹⁾

- Rechtliche Selbständigkeit²⁾ und eigene Rechnungslegung der beteiligten Unternehmen.
- Eine einheitliche Leitung der beteiligten Unternehmen.
- Ein manipulierter Lieferungs- und Leistungsaustausch zwischen den beteiligten Unternehmen.

Die an der Gewinnverlagerung beteiligten Konzernunternehmen müssen selbständig Rechnung legen, Gewinne ermitteln und rechtsverbindliche Bilanzen erstellen, weil es für die räumliche Gewinnverlagerung unumgänglich ist, daß eine abrechnungstechnische Trennung vorliegt.³⁾ Sind die verschiedenen Abrechnungsbereiche nicht gewahrt, so heben sich die vorgenommenen räumlichen Gewinnverlagerungen gegenseitig auf und verlieren ihre Wirkung. Dies ist z.B. dann der Fall, wenn die Konzernunternehmen steuerlich in einer konsolidierten Rechnung gemeinsam erfaßt werden.⁴⁾

Für die Durchführung einer Gewinnverlagerung ist es weiter erforderlich, daß das an einer solchen Manipulation beteiligte Unternehmen seine unternehmerischen Funktionen nicht mehr selbst wahrnimmt, sondern sich dem Gesamtkonzerninteresse unterwirft. Das macht eine einheitliche Leitung der Konzernunternehmen notwendig, die die einheitliche Willensbildung gewährleistet.⁵⁾ Bei einem internationalen Konzern wird diese Voraussetzung stets gegeben sein.

1) SEIDEL, G., a.a.O., S. 19;

2) Oder die Fiktion der rechtlichen Selbständigkeit bezüglich der Rechnungslegung, Gewinnermittlung und Bilanzerstellung. Vgl. Art. 7 Abs. 2 OECD-Musterabkommen, Bonn 1965, S. 44, durch den die Fiktion der Selbständigkeit einer rechtlich unselbständigen Betriebsstätte angesprochen wird;

3) vgl. ZITZELSBERGER, S., a.a.O., S. 51; KERN, W., a.a.O., S. 34;

4) vgl. KUMPF, W., a.a.O., S. 6 f.;

5) vgl. SEIDEL, G., a.a.O., S. 18;

6) vgl. BERGSTEINER, W., Die Problematik der Gewinnverlagerungen bei internationalen Konzernen im handels- und steuerrechtlichen Jahresabschluß deutscher Konzernunternehmen, Diss. München 1968, S. 10; KUMPF, W., a.a.O., S. 9;

Da die Gewinnverlagerung nicht nach außen hin erkennbar vollzogen werden darf, muß sie zur Tarnung mit einer Leistung verbunden werden, die ein Unternehmen dem anderen Unternehmen erbringt.¹⁾ Die Verlagerung geschieht in der Weise, daß der Unternehmensteil, der die Leistung empfängt, nicht die angemessene Gegenleistung erbringt.²⁾ Es erfolgt vielmehr entweder gar keine oder eine zu geringe oder zu hohe Verrechnung. Der Lieferungs- und Leistungsaustausch zwischen den einzelnen beteiligten Unternehmen ist daher für die Durchführung einer Gewinnverlagerung unerläßliche Voraussetzung,³⁾ weil sich an ihn erst die Verrechnungspreispolitik anschließen kann, die die Gewinnverlagerung bewirkt.⁴⁾

1) vgl. OTT, M., Die Bilanzprobleme bei Konzernverflechtung, Frankfurt/Main 1960, S. 47;

2) vgl. HÖPPNER, H.-D., a.a.O., S. 468;

3) vgl. HÖPPNER, H.-D., ebenda; KERN, W., a.a.O., S. 33 und S. 35; ZITZELSBERGER, S., a.a.O., S. 51; BERGSTEINER, W., a.a.O., S. 42;

4) vgl. BÜHLER, O., Die internationalen Gesellschaften im Steuerrecht, in CdFI Volume XXVII, Köln 1954, S. 122;

053. Der Lieferungs- und Leistungsverkehr zwischen den
Konzerneinheiten

0530. Möglichkeiten der Gewinnverlagerung - Das zugrunde-
liegende Konzerngeschäft

Die Möglichkeiten zur Gewinnverlagerung durch konzerninterne Verrechnungspreise hängen ab von der jeweiligen Leistungsbeziehung zwischen den Einheiten.

Nach NIEMANN¹⁾ lassen sich die Leistungsbeziehungen in folgende fünf Gruppen einteilen:²⁾

- Die Lieferung von Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffen, unfertigen und fertigen Erzeugnissen und Waren. Bei den dieser Gruppe zuzuordnenden Geschäften handelt es sich im allgemeinen um einen laufenden Leistungsverkehr. Die Vielzahl der Geschäftsvorfälle bietet die Möglichkeit einer ständigen Gewinnverlagerung. Eine bestimmte Art der Verrechnung des Leistungsaustausches gewährleistet, daß regelmäßig Verlagerungen erfolgen. Diese permanenten Gewinnverlagerungen sind sehr effektiv, da die Höhe der verlagerten Beträge mit der Häufigkeit der Geschäftsvorfälle ohne weiteres Zutun wächst bzw. variiert werden kann. Ein weiterer Vorteil liegt darin, daß durch den ständigen Leistungsaustausch der zu verschiebende Betrag unauffällig auf einen längeren Zeitraum verteilt werden kann.
- Die Übertragung oder Lieferung von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens wie Grundstücke, Maschinen, Betriebs- und Geschäftsausstattung, immaterielle Anlagewerte usw. Diese Geschäftsvorgänge stellen meistens einmalige Akte dar, die sich aber mehr oder weniger häufig wiederholen können. Durch derartige Leistungsbeziehungen können gelegentliche Gewinnverlagerungen durchgeführt werden, da es sich nicht um einen ständigen Leistungsaustausch handelt. Anlaß einer gelegentlichen Gewinnverlagerung kann z.B. die Notwendigkeit sein,

1) vgl. NIEMANN, U., Probleme der Gewinnrealisierung innerhalb des Konzerns, Düsseldorf 1968, S. 35 f.;

2) vgl. zum folgenden SEIDEL, G., a.a.O., S. 19 f.;

unvorhergesehene finanzielle Belastungen eines anderen Unternehmens auszugleichen oder dessen Verlust zu kompensieren. Im Unterschied zur ständigen Gewinnverlagerung ist bei der gelegentlichen Gewinnverlagerung der auf einmal zu verlagernde Betrag im allgemeinen erheblich größer, so daß sie leichter festgestellt werden kann.

- Die Überlassung von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens oder von Kapital zur Nutzung (Pacht, Betriebsüberlassung, Darlehen usw.). Diese Leistungsbeziehungen begründen zwischen den daran beteiligten Konzerngesellschaften länger währende Dauerschuldverhältnisse, die dann die Möglichkeit zu ständigen Gewinnverlagerungen gewähren.
- Die Überlassung von rechtlich geschützten und sonstigen Erfahrungen (Vergabe der Nutzung von Patenten, Warenzeichen und know how)
- Die zentrale Lösung gemeinsamer Aufgaben (Forschung, Entwicklung, Rechtsberatung, Werbung usw.). Bei der vierten und fünften Gruppe beruht der Leistungsaustausch auf der Zentralisierung der von den einzelnen Unternehmen gemeinsam zu lösenden Aufgaben. Er bietet die Möglichkeit zu ständigen Gewinnverlagerungen.

Die aufgezählten Gruppen zeigen, daß innerhalb eines multinationalen Konzerns die Möglichkeiten für Gewinnverlagerungen in erheblichem Umfang gegeben sind.

0531. Auswirkungen von konzerninternen Verrechnungen auf den Gewinn der beteiligten Gesellschaften

Wird der Konzern als eine wirtschaftliche Einheit betrachtet, dann handelt es sich bei den Leistungsbeziehungen zwischen den einzelnen Einheiten um innerbetriebliche Vorgänge, die nach einem differenzierten System von Verrechnungspreisen verrechnet werden.¹⁾

1) vgl. NIEMANN, U., a.a.O., S. 36;

Überwiegend bezieht sich der Begriff des Verrechnungspreises auf die Verrechnung von ständig wiederkehrenden Vorgängen, die den betrieblichen Leistungsverkehr unmittelbar berühren, wie dies beispielsweise bei der laufenden Lieferung von Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffen im vertikalen Konzern geschieht. Bei der Überlassung von Nutzungen oder Erfahrungen (know how) oder der Übertragung von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens findet der Begriff des Verrechnungspreises im betriebswirtschaftlichen Schrifttum weniger häufig Verwendung. Grundsätzlich ergeben sich jedoch auch bei der Verrechnung dieser Leistungsbeziehungen Möglichkeiten einer Verrechnung zu unter Fremden üblichen, zu überhöhten oder zu niedrigen Preisen, so daß hier ebenfalls von Verrechnungspreisen gesprochen werden kann.¹⁾ Bei den Verrechnungspreisen handelt es sich nicht um Preise im eigentlichen Sinn; der Verrechnungspreis ist vielmehr das Ergebnis einer zweckorientierten Bewertung²⁾ von Leistungen durch die Entscheidungsträger in der Unternehmung³⁾ selbst. In Abhängigkeit vom jeweils verfolgten Zweck - z.B. Sichtbarmachung innerbetrieblicher Vorgänge, Kontrolle der Wirtschaftlichkeit im Konzern usw.⁴⁾ - kommt eine Vielzahl von Wertansätzen für die Bildung von Verrechnungspreisen in Betracht. Wird der Verrechnungspreis als ein Instrument der Gewinnpolitik verwendet, so können die in Betracht kommenden Verrechnungsschlüssel in unterschiedlicher Weise den Gewinn der am Leistungsaustausch beteiligten Unternehmenseinheiten beeinflussen:⁵⁾

Verrechnet zum Beispiel die Konzerngesellschaft A die von ihr gelieferten Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe zu einem Betrag, der nur die eigenen Kosten deckt, jedoch keine Gewinnspanne enthält, gleichen sich Aufwand und Gegenleistung aus und ein Gewinn fällt nicht an. Bei der abnehmenden Gesellschaft B ist die der

1) vgl. NIEMANN, U., a.a.O., S. 37;

2) vgl. ESSER, J., Die Bedeutung von Verrechnungspreisen in betriebswirtschaftlicher, handelsrechtlicher und steuerrechtlicher Hinsicht, AG 1961, S. 171;

3) vgl. HAHN, D., Handels- und steuerrechtliche Zulässigkeit von Konzernverrechnungspreisen, ZfbFP 1965, S. 342;

4) vgl. HAHN, D., ebenda;

5) vgl. zu den folgenden Ausführungen: NIEMANN, U., a.a.O., S. 37-44 und SEIDEL, G., a.a.O., S. 21-23;

Gesellschaft A erbrachte Gegenleistung Aufwand, der um die von der Gesellschaft A nicht in Rechnung gestellte Gewinnspanne niedriger ist. Verrechnet die Konzerngesellschaft B die Weiterlieferung der bearbeiteten oder unbearbeiteten Erzeugnisse an die Konzerngesellschaft C ebenfalls nur zu dem ihr selbst entstandenen Aufwand, so erzielt auch sie insoweit keinen Gewinn. Liefert die Konzerngesellschaft C diese Erzeugnisse an einen konzernfremden Abnehmer, so wird sie diesem einen Preis berechnen, der eine der Marktsituation entsprechende Gewinnspanne enthält. Dieser Gewinn ist für die Gesellschaft C um die von den vorliefernden Konzerngesellschaften nicht berechneten Gewinnspannen höher, da ihm entsprechend niedrigere Aufwendungen gegenüberstehen.

Durch die Verrechnung konzerninterner Lieferungen zu lediglich kostendeckenden Verrechnungspreisen läßt sich also eine Gewinnverlagerung zugunsten derjenigen Gesellschaft erreichen, die letztlich mit einer entsprechenden Gewinnspanne an konzernfremde Unternehmen liefern kann.

Werden die Verrechnungspreise zwischen den Einzelgesellschaften auf der Grundlage von Marktpreisen gebildet, so erhält jede leistende Gesellschaft durch den Verrechnungspreis die Gewinnspanne, die sie erzielen würde, wenn sie nicht in eine wirtschaftliche Einheit unter einheitlicher Leitung eingegliedert wäre. Sofern also der konzerninterne Verrechnungspreis dem Marktpreis entspricht, treten Gewinnverlagerungen nicht auf. Allerdings setzt diese Verrechnung voraus, daß die letzte an Außenstehende liefernde Gesellschaft einen Preis erzielt, der alle die bis dahin einkalkulierten Gewinne deckt. Wenn dies nicht so ist, trägt diese Gesellschaft die sich ergebenden Gewinnminderungen oder Verluste, was eine Gewinnverlagerung von dieser Gesellschaft auf die vorliefernden Gesellschaften bedeuten würde.¹⁾ Eine Gewinnverlagerung von der an den Markt liefernden Gesellschaft zugunsten der vorliefernden Gesellschaft kann also immer dann erreicht werden, wenn die Verrechnungspreise der vorliefernden

1) vgl. ZITZELSBERGER, S., a.a.O., S. 116;

Gesellschaften überhöht sind, d. h. Gewinnspannen enthalten, die im Hinblick auf die letztlich von Dritten erzielbaren Preise zu hoch bemessen sind.

Bei der Übertragung von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens können die Wertansätze für die Bildung des Verrechnungspreises auf der Grundlage des Buchwertes oder des - höheren oder niedrigeren - tatsächlichen Wertes oder eines zwischen beiden Werten liegenden Betrages ermittelt werden.

Es würde z. B. ein Gewinn in Höhe der stillen Reserven von der Gesellschaft A auf die Gesellschaft B verlagert werden, wenn eine Übertragung zu dem unter dem tatsächlichen Wert liegenden Buchwert erfolgte, da dann die in dem Wirtschaftsgut steckenden stillen Reserven zugleich mit diesem auf die Gesellschaft B übergehen und nicht zugunsten des Gewinns der übertragenden Gesellschaft A aufgelöst würden. Die erfolgswirksame Auflösung der verdeckten Reserven würde in diesem Falle erst bei einem späteren Realisierungsakt durch die Gesellschaft B bei dieser auftreten.

Erfolgt eine Verrechnung auf der Grundlage eines Mittelwertes zwischen Buchwert und tatsächlichem Wert, so wird eine stille Reserve in Höhe der Differenz zwischen vereinbartem und tatsächlichem Wert von der Gesellschaft A auf die Gesellschaft B übertragen.

Die Verrechnung der Überlassung von Nutzungen geschieht in folgender Weise: Die Gesellschaft, die Wirtschaftsgüter oder Kapital zur Nutzung überläßt (Gesellschaft A), erhält von der die Wirtschaftsgüter oder das Kapital nutzenden Gesellschaft B Pacht-Darlehnszinsen oder Lizenzgebühren.

Bei kostenloser Überlassung der Nutzungen oder Vereinbarung besonders günstiger Bedingungen erzielt die überlassende Gesellschaft A entweder gar keine oder nur geringe Gewinne, während sich der Gewinn der Gesellschaft B um die ersparten Aufwendungen für Zinsen, Mieten oder Gebühren erhöht. Umgekehrt vermindert sich der Gewinn der Gesellschaft B zugunsten des Gewinns der Gesellschaft A, wenn diese überhöhte Zinsen, Gebühren oder Mieten erhält.

Die folgenden vereinfachten Beispiele ¹⁾ sollen noch einmal die Auswirkungen verdeutlichen :

- Warenlieferungen

Die Konzerngesellschaft A liefert Waren, die sie für 10.000 DM eingekauft hat, an die Konzerngesellschaft B, die für die weitere Bearbeitung 2.000 DM aufwendet und die Waren dann an die Konzerngesellschaft C liefert. Diese wendet für die Bearbeitung nochmals 2.000 DM auf und verkauft die Waren dann zum Preis von 30.000 DM an den konzernfremden Abnehmer F.

Wenn zwischen A, B und C nur die jeweiligen Aufwendungen der einzelnen Gesellschaften verrechnet werden, hätte A der Gesellschaft B den Betrag von 10.000 DM zu berechnen; B hätte der Gesellschaft C den Betrag von 10.000 DM + 2.000 DM = 12.000 DM zu berechnen. Wenn die Gesellschaft C ihrerseits 2.000 DM aufwendet, betragen ihre Aufwendungen demnach

1) NIEMANN, U., a.a.O., S. 41-43;

insgesamt 14.000 DM. Es ergäbe sich demnach ein Gewinn von 30.000 DM $\cdot$ / $\cdot$ 14.000 DM = 16.000 DM, der bei dem Verzicht auf die Verrechnung von Zwischengewinnen allein bei der Gesellschaft C anfällt, während die Gesellschaften A und B aus diesen Vorgängen weder einen Gewinn ziehen noch einen Verlust erleiden. Ein solcher würde sich dann ergeben, wenn nur ein Teil der eigenen Aufwendungen vergütet würde. Bis zum Verkauf der Waren an konzernfremde Abnehmer ständen die Waren bei der Gesellschaft C mit dem Betrag von 14.000 DM in Buchführung und Bilanz, vorausgesetzt, daß nicht ein unter den Anschaffungskosten liegender Wertansatz geboten ist.

Wenn die Konzerngesellschaften ihre Lieferungen zu einem Betrag verrechnen, der eine Gewinnspanne von je 2.000 DM für die Gesellschaft A und B enthält, würde sich das folgende Bild ergeben:

A berechnet der Gesellschaft B ihre eigenen Anschaffungskosten von 10.000 DM + 2.000 DM Gewinn, also den Betrag von 12.000 DM. Dadurch erhöhen sich die Aufwendungen der Gesellschaft B von 12.000 DM auf 14.000 DM. Die Gesellschaft B berechnet der Gesellschaft C zusätzlich ebenfalls 2.000 DM als Gewinnspanne, insgesamt also 16.000 DM.

Die Gesellschaft C muß demnach 16.000 DM zuzüglich 2.000 DM eigenen Bearbeitungsaufwand, also 18.000 DM aufwenden und erzielt daher nur einen Gewinn von 12.000 DM statt 16.000 DM, wie er sich bei dem Verzicht auf die Verrechnung von Zwischengewinnen ergab.

Bis zum Verkauf an konzernfremde Abnehmer ständen die Waren mit dem Betrag von 18.000 DM zu Buch, in dem Zwischengewinne in Höhe von 4.000 DM enthalten sind.

- Lieferung von Investitionsgütern

Konzerngesellschaft A liefert der Konzerngesellschaft B aus ihrer Produktion Maschinen, deren Herstellungskosten 40.000 DM ohne Berücksichtigung eines kalkulatorischen Gewinns von 10.000 DM betragen. Wenn A der Gesellschaft B für die Lieferung der Maschinen nur den Betrag von 40.000 DM berechnet, ergibt sich aus der Lieferung für A weder ein Gewinn noch ein Verlust.

B hat als Anschaffungskosten für die Maschinen 40.000 DM zu verbuchen und von dieser Summe die Absetzung für Abnutzung zu berechnen, die bei einer fünfjährigen Nutzungsdauer und linearer Abschreibung 8.000 DM/Jahr betragen würde.

Würde A dagegen 50.000 DM berechnen, ergäbe sich für A ein Gewinn von 10.000 DM. Die Anschaffungskosten, die B für die Maschinen aufzuwenden hätte, erhöhten sich auf 50.000 DM, als Absetzung für Abnutzung wären statt 8.000 DM nunmehr 10.000 DM zu verrechnen. Die Herstellungskosten für die mit diesen Maschinen herzustellenden Erzeugnisse würden sich bei der Gesellschaft B dementsprechend erhöhen und den Gewinn der Gesellschaft B mindern, wenn diese nicht ihrerseits wegen der höheren Kosten auch höhere Preise berechnet.

- Übertragung von Wirtschaftsgütern, die bei der übertragenden Gesellschaft bilanziert sind

Wenn die Gesellschaft A aus ihrem eigenen Anlagevermögen an die Gesellschaft B ein Wirtschaftsgut, beispielsweise ein unbebautes Grundstück, überträgt, ändert sich die Terminologie nicht aber die grundsätzliche Problematik; denn dann ist vom Buchwert und vom Verkehrswert zu sprechen.

Steht das Grundstück bei A mit 100.000 DM zu Buch, so ergibt sich bei der Übertragung zum Buchwert für A kein Gewinn aus der Grundstücksübertragung; die Anschaffungskosten für B betragen 100.000 DM. Als nichtabnutzbar, können unbebaute Grundstücke nicht abgeschrieben werden.

Wird das Grundstück dagegen zum Verkehrswert von 150.000 DM übertragen, wird die stille Reserve, die in der Differenz zwischen Verkehrs- und Buchwert steckt, also ein Gewinn von 50.000 DM, bei A realisiert. Der Mehraufwand wirkt sich wegen der fehlenden Abschreibungsmöglichkeit bei B nicht gewinnmindernd aus.

- Überlassung von Nutzungen

Wenn die Konzerngesellschaft A der Konzerngesellschaft B ein Darlehn in Höhe von 200.000 DM gewährt, erhöht die Berechnung eines angemessenen Zinsbetrages von angenommen 20.000 DM (10 v.H.) den Gewinn der Gesellschaft A. Als Aufwand mindert der Zinsbetrag den Gewinn bei der Gesellschaft B, wenn sie den höheren Aufwand im Preis nicht berücksichtigen kann.

Verzichtet A dagegen auf die Berechnung von Zinsen, erhöht sich deren Gewinn nicht. B spart Zinsen und ist dadurch gegenüber einer zinspflichtigen Darlehensgewährung im Vorteil. Wenn umgekehrt B an die Gesellschaft A überhöhte Zinsen zu zahlen hätte, wäre insoweit die Gesellschaft A zu Lasten der Gesellschaft B begünstigt.

054. Basisgesellschaften und Gewinnverlagerungen

1. Häufig wird zwischen die Grundeinheiten des Konzerns und die Konzernspitze eine Gesellschaft in einem Niedrigsteuerland zwischengeschaltet. Diese sog. "Basisgesellschaften"¹⁾ befinden sich in Ländern, die den selbst nicht gewerblich tätigen Gesellschaften ein Domizilprivileg²⁾ gewähren und auch die Einkünfte ausländischer Herkunft (also auch die transferierten Gewinne) bei der Basisgesellschaft vergleichsweise sehr niedrig besteuern (sog. "Steueroasen" oder "Tax-Havens" bzw. sog. "Billigflaggenländer").

1) Zur Problematik der Basisgesellschaften vgl. KLUGE, V., Das internationale Steuerrecht der Bundesrepublik, in WEBER, H., Einführung in das besondere Steuerrecht, Bd. III, München 1976, S. 73-106; GROSSFELD, B., Basisgesellschaften im internationalen Steuerrecht, Tübingen 1974; KORMANN, H., a.a.O.; FRIEDRICH, K.-D., Die Basisgesellschaft als Instrument betrieblicher Steuerpolitik, Köln 1980;

2) so z.B. Luxemburg oder Liechtenstein, vgl. KLUGE, V., S. 73 ff.;

Es sind dies vorwiegend kleine oder wirtschaftlich schwächere Länder, die sich durch die Anwerbung multinationaler Unternehmen Steuereinnahmen sichern wollen. Die Gründe liegen oft darin, daß der Aufbau einer eigenen Industrie aus geographischen und personellen Schwierigkeiten nicht oder nur sehr schwer möglich ist, andererseits von den Aktivitäten der multinationalen Unternehmen Impulse für die Entwicklung der eigenen Wirtschaft erhofft werden.¹⁾ Die Tax-Havens bzw. Billigflaggenländer wirken schon durch ihre Charakteristik besonders anziehend auf multinationale Unternehmen. So haben sie oft außer niedrigen Steuersätzen keine publizierten Steuerregister, keine oder nur geringe Währungskontrollen mit der Freiheit für internationale Transaktionen, sehr gut entwickelte Bank- und Versicherungssysteme sowie Bankgeheimnis und "Nummernkonten".²⁾ Außer dem pflegen Steueroasen im allgemeinen keinen fiskalischen Informationsaustausch und haben bis auf wenige Ausnahmen keine Steuerabkommen mit den Heimatländern der multinationalen Unternehmen.³⁾ Zusätzliche Vorteile können entstehen, wenn Billigflaggenländer als "Schiffsregistrierungsland" bzw. billige Flagge für Supertanker ausgesucht werden.⁴⁾ Darüber hinaus verfügen die meisten Länder über ein ausgesprochen gutes Kommunikationsnetz mit der übrigen Welt (z.B. Flughäfen, Schiffshäfen, Post-Service, Straßen etc.).⁵⁾ Importzölle sind in der Regel sehr niedrig, einige Produkte sogar zollfrei. Letztlich sind die Bedingungen für Ausländer neue Firmen (Zweigniederlassungen) zu gründen, meistens ohne Probleme zu erfüllen.⁶⁾ Herausragender Anziehungspunkt der genannten Vorteile der Steueroasen ist aber das Zugeständnis von Steuererleichterungen und damit verbundenen finanziellen Privilegien.⁷⁾ Sie betreffen Verkäufe

1) vgl. DRUCKER, P.F., *Multinationals*, a.a.O., S. 121;

2) mit Hinweis auf die Schweiz vgl. FLECK, H. + MAHFOUZ, R., S. 148;

3) eine Ausnahme hiervon bildet die Schweiz, die z.B. mit der BRD ein DBA abgeschlossen hat, vgl. DBA 1971 BRD-CH, abgedruckt bei KORN/DEBATIN, a.a.O., Bd. III;

4) vgl. WINTELER, E.U., *Kapitalanlagen über Steueroasen*, Wiesbaden 1980, S. 170;

5) vgl. FLECK, H. und MAHFOUZ, R., a.a.O., S. 148;

6) vgl. FLECK, H. und MAHFOUZ, R., a.a.O., S. 148;

7) vgl. LENT, G.E., *Tax Incentives for Investment in Developing Countries*, IMF Staffpapers; Vol. 14,2 (1967), pp. 283;

(Transaktionen), Gewinne, importierte Rohmaterialien und verschiedene andere Arten von Steuererhebungen.¹⁾ So ist es den Tochtergesellschaften im allgemeinen erlaubt, Gewinne auf ihre Muttergesellschaften zurückzutransferieren, allerdings erst, nachdem eine (geringe) Steuer im Tax-Haven abgeführt wurde.²⁾ Typisch europäische Tax-Havens sind z.B. die Schweiz und Liechtenstein; außereuropäische sind beispielsweise Grönland und Westindische Inseln, Liberia, Singapur, Hongkong etc.

2. Die Basisgesellschaft als Zwischeneinheit ist in der Regel eine Aktiengesellschaft, seltener auch eine GmbH oder eine KGaA, eine Stiftung, ein wirtschaftlicher Verein, ein angelsächsischer Trust oder auch - wie in Liechtenstein - eine Anstalt oder das Treuunternehmen mit Rechtspersönlichkeit.³⁾

Die wirtschaftliche Bedeutung der Basisgesellschaften reicht von einer intensiven eigenen wirtschaftlichen Geschäftstätigkeit mit vollem Unternehmerrisiko bis zur Firma ohne eigene Geschäftsfunktion nur mit Briefkasten (so z.B. die "Liechtensteinische Briefkastengesellschaft").

Hauptsächlich werden Basisgesellschaften für die folgenden Geschäftszwecke benutzt:⁴⁾

- Als Handelsgesellschaften, über die Export- und Importgeschäfte mit anderen Ländern rechnungsmäßig abgewickelt werden, wobei der Gewinn ganz oder teilweise in der Steueroase steuerfrei abgeschöpft wird.

- Investment- oder Holdinggesellschaften. Beide Gesellschaftstypen investieren. Der Unterschied dabei ist die Kontrolle, die sie ausüben. Eine Investment-Gesellschaft hat in ihrem Portefeuille Aktien einer ganzen Reihe verschiedener Gesellschaften, hält jedoch an

1) vgl. MEIER, G.M.: Private Foreign Investment. In: J.H. Dunning (ed.) International Investment, Middlesex 1972, pp. 426;

2) vgl. FLECK, H. und MAHFOUZ, R., a.a.O., S. 148;

3) vgl. WINTELER, E.U., a.a.O., S. 39 f.; vgl. auch FLECK, F.H., MAHFOUZ, R., The Multinational Corporation. Tax Avoidance and Profit Manipulation via Subsidiaries and Tax Havens, Schweizerische Zeitschrift für Volkswirtschaft und Statistik 1974, S. 148;

4) vgl. zu den folgenden Ausführungen SEIDEL, S., a.a.O., S. 41-43;

keiner einen kontrollierenden Anteil. Eine Investment-Gesellschaft kann auch in anderen Werten als Aktien investieren, z.B. in Immobilien. Die Konzernspitze kann deshalb eine Investment-Gesellschaft dazu benutzen, durch sie Aktien- oder Immobilienanlagen in anderen Ländern zu tätigen.

Eine Holding-Gesellschaft dagegen hält einen kontrollierenden Anteil an den Aktien einer oder mehrerer Gesellschaften. Multinationale Konzerne können eine Holding also dazu benutzen, um das Aktienkapital einer anderen Gesellschaft zu übernehmen, die wiederum beispielsweise in ausländischen Immobilien investiert.

- Als Shipping Companies, also als Reedereien. Hier bieten z.B. Panama und Zypern besonders günstige Bedingungen, und auch die Bahamas, Cayman-Inseln und Bermudas versuchen, einen Teil dieses Geschäftes an sich zu ziehen.

- Als International Finance Subsidiaries (IFS), die vor allem von USA-Gesellschaften benutzt werden und deren Aufgabe darin besteht, Kapital für die ausländischen Töchter der US-Mutter aufzunehmen.

- Als Captive Insurance Companies, eine Art Eigenversicherer großer, meistens multinationaler Gesellschaften. Diese gründen mit einer "Captive" ihren eigenen Versicherungsabnehmer und decken die in ihrem Geschäftsbereich entstehenden Risiken selbst ab. Der sonst an fremde Versicherungsträger gehende Überschuß aus den Prämien ist dann ein zusätzlicher Gewinn. Die meisten Steuerstaaten, die die Gründung von "Captives" vorsehen, stellen bei diesen höhere Anforderungen an Aktienkapital, Management etc. als an die üblichen Steueroasengesellschaften.

- Als Banken und Trust Companies, denen es die Steueroasen ermöglichen, quellensteuerfreie Zinsen zu zahlen. Auch an diese Gesellschaftsformen werden in den meisten Steueroasen sehr viel schärfere Anforderungen an das Aktienkapital und Management gestellt, als beispielsweise an Handelsgesellschaften.

Ein typisches Beispiel für eine zu Importzwecken zwischengeschaltete Basisgesellschaft wird von SEIDEL¹⁾ geschildert. Es handelt sich dabei um den Sachverhalt, der einem amerikanischen Gerichtsentscheid zugrunde liegt. Ein amerikanischer Großhändler X importierte Whisky aus Kanada. Er tat dies nicht direkt, sondern über eine in Panama gegründete Basisgesellschaft. Während die Ware jeweils direkt vom kanadischen Lieferanten an den amerikanischen Abnehmer gesandt wurde, wurde die Faktura an die panamesische Gesellschaft adressiert. Letztere erteilte ihrerseits Rechnung (unter Einrechnung eines Zuschlages) an den amerikanischen Abnehmer. Der aus dem Kauf entstandene Gewinn fiel somit bei der panamesischen Basisgesellschaft an.²⁾

Ebenso können multinationale Unternehmen steuerliche Vorteile dadurch erzielen, daß sie eine Vertriebsgesellschaft in einem niedrig besteuerten Land in ihre Verkaufstätigkeiten zwischenschalten. In diesem Falle könnte z.B. eine produzierende Tochtergesellschaft in einem hochbesteuerten Land ihre Produkte an die Basis-Vertriebsgesellschaft zum Selbstkostenpreis verkaufen. Diese wiederum verkauft die Ware mit Gewinn an eine andere Tochtergesellschaft, die ebenfalls in einem hochbesteuerten Land liegt, welche die Ware dann zu ihrem Einkaufspreis an fremde Firmen verkauft. Der gesamte Gewinn fiele demnach bei der Basisgesellschaft an. Kennzeichnend für eine zwischengeschaltete Basis-Vertriebsgesellschaft ist demnach, daß der Gewinn der an die Basisgesellschaft liefernden Gesellschaft um den Betrag geschmälert wird, der der Basisgesellschaft als Zwischengewinn verbleibt. Denn das liefernde Unternehmen stellt der Basisgesellschaft als Zwischenhändler einen entsprechend geringeren Preis in Rechnung als bei unmittelbarem Verkauf an fremde Abnehmer.³⁾

1) SEIDEL, G., a.a.O., S. 42 mit Verweis auf SCHMID, A., Die internationale Steuerflucht, Möglichkeiten und Bekämpfungsmethoden, Zürich und St. Gallen 1961, S. 111;

2) SEIDEL, G., a.a.O., S. 42;

3) vgl. FLECK, F.H. und MAHFOUZ, R., a.a.O., S. 151;
SEIDEL, G., a.a.O., S. 42;

3. Die Bedeutung der Basisgesellschaft für Gewinnverlagerungen gleicht der einer "normalen" Tochtergesellschaft eines Konzerns. Durch die Gründung einer ausländischen Basisgesellschaft werden alle unter Gliederungspunkt 052 aufgeführten Voraussetzungen für die Durchführung einer räumlichen Gewinnverlagerung geschaffen. Die enge Verflechtung zwischen Mutter- und Basis/Tochtergesellschaft begründet die Möglichkeiten für die Verrechnungspreispolitik innerhalb der internationalen Unternehmung. Vor allem ist durch eine ausländische Basisgesellschaft sichergestellt, daß die Gewinnverlagerung auch bilanziell wirksam ist, wenn, wie im Fall des § 329 Abs. 2 Satz 4 des deutschen Aktiengesetzes,¹⁾ die Aufnahme von Konzernmitgliedern mit Sitz im Ausland in den Konzernabschluß fakultativ ist.²⁾ Es werden dann die Wirkungen vermieden, die eine Weltkonzernbilanz auf die Durchführung einer Gewinnverlagerung haben würde.³⁾ Wichtige Folge der Gründung von ausländischen Basisgesellschaften ist, daß bei ihnen die Gewinne des gesamten Konzerns angesammelt werden und somit der Steuerersparnis dienen können.⁴⁾

1) vgl. § 329 Abs. 2, S. 4 AktG vom 6.9.1965, BGBl. 1965 I, S. 1089;

2) vgl. zu der sich daraus ergebenden Problematik: BUSSE VON COLBE, W., Der Konzernabschluß nach neuem Aktienrecht, AG 1966, S. 273;

3) vgl. KERN, W., a.a.O., S. 58, zu den Folgen einer Konzernbilanz bei räumlichen Gewinnverlagerungen;

4) Unter bestimmten Voraussetzungen wird allerdings eine Abschirmung der in den Basisgesellschaften angesammelten Gewinne von den Steuerverwaltungen "durchbrochen". So greift z.B. der deutsche Fiskus auf bestimmte Einkünfte einer Basisgesellschaft durch, wenn es sich um sog. "passive Einkünfte" handelt, d.h. keine aktive Tätigkeit in dem Oasenland ausgeübt wird (§ 7-14 AStG). Das bedeutet jedoch nicht, daß die Praktiken der multinationalen Unternehmen illegal wären. Der Fiskus greift lediglich aus wettbewerbspolitischen Gründen ein (vgl. auch den "Oasenerlaß" v. 14.6.1965, Fin.Min. Niedersachsen, S. 1301-99-311, BStBl. 1965 II, S. 74 f). Die Konzernspitze muß dann damit rechnen, daß die in die Oasenländer transferierten Gewinne auch im Mutterland besteuert werden. Dies dürfte allerdings nur selten der Fall sein, zumal die Bestimmungen der Durchgriffsbesteuerung (hier die §§ 7-14 AStG) durch geschickte Gestaltung und Planung der Geschäftsführung vermieden werden können (vgl. GROSSFELD, B., a.a.O., S. 3-5; ferner KORMANN, H., a.a.O., S. 205-215);

Die Ersparnis ist jedoch oft nicht endgültig. Denn sobald die bei der Basisgesellschaft angesammelten Gewinne ausgeschüttet werden, sind diese Erträge als Einkommen bei der Obergesellschaft zu versteuern, so daß der durch Gewinnverlagerungen beabsichtigte Steuervorteil aufgehoben würde.¹⁾

Diese Folge kann durch die Thesaurierung der verlagerten Gewinne in der Basisgesellschaft vermieden werden. Denn durch die Verlagerung und Ansammlung von Gewinnen in einer Basisgesellschaft wird die Bezahlung der Gewinnsteuer im Sitzland z.B. einer verlagernden Obergesellschaft vom Zeitpunkt der Gewinnverlagerung auf die Basisgesellschaft bis zum Zeitpunkt einer späteren Ausschüttung hinausgeschoben (tax deferring).²⁾ Wenn die Basisgesellschaft die auf sie verlagerten Gewinne erst nach Ablauf einer gewissen Verweildauer als Gewinnausschüttung wieder zurückführt, so verbleibt trotz der von der Obergesellschaft in diesem Zeitpunkt zu entrichtenden Steuer ein größerer Kapitalbetrag nach Abzug der Steuer, als wenn der Gewinn nicht verlagert, akkumuliert und ausgeschüttet worden wäre.

Voraussetzung für dieses Ergebnis ist allerdings, daß die Basisgesellschaft die auf sie verlagerten und angesammelten Gewinne ertragsbringend anlegt, beispielsweise als Kredite an andere Konzernunternehmungen, als Beteiligung am Grundkapital anderer Unternehmungen oder als Risikokapital für eigene Handelsgeschäfte.³⁾

Die Basisgesellschaft kann die hierfür erhaltenen Zinsen etc. steuerfrei oder unter geringer Steuerbelastung in einem Steueroasenland vereinnahmen.

Sie erzielt somit durch den un versteuerten Kapitalzuwachs des verlagerten Betrages ein höheres Finanzkapital, als dies der Fall ist, wenn eine Unternehmenseinheit einen bestimmten Betrag nicht verlagert, sondern selbst ertragbringend anlegt und die daraus

1) vgl. DEBATIN, H., Die internationalen Basisgesellschaften, DStZ A 1964, S. 11; bezüglich der deutschen Steuerrechtslage;

2) vgl. SEIDEL, G., a.a.O., S. 54;

3) vgl. SCHMID, A., a.a.O., S. 60, Fußnote 20; SEIDEL, G., a.a.O., S. 54;

entstehenden Erträge fortlaufend - und nicht erst nach Ablauf einer Verweildauer - versteuert werden.¹⁾

Ist nicht nur daran gedacht, die von verschiedenen ausländischen Unternehmenseinheiten auf eine Basisgesellschaft verlagerten Gewinne bei dieser anzusammeln oder von dort in anderen Ländern zu investieren, so stellt sich die Frage, wie die Gewinne der Basisgesellschaft an die Obergesellschaft steuer-optimal (zurück-) transferiert werden können.

In einem internationalen Konzern wäre eine Gewinnausschüttung der Basisgesellschaft an ihre Konzernmutter der normale Weg des Gewinntransfers. Diese führt in der Regel zu einer vollen Besteuerung der Erträge im Empfängerstaat. Die Besteuerung der ausgeschütteten Gewinne im Empfängerstaat wird jedoch dann vermieden, wenn für den Gewinntransfer ein "internationales Schachtelprivileg" des Empfängerstaates ausgenutzt werden kann.

So kennt z.B. das französische, belgische und niederländische Steuerrecht ein Schachtelprivileg über die Grenze.²⁾ Es bedeutet, daß die inländische Muttergesellschaft in einem dieser Länder mit den ihr zufließenden Dividenden der ausländischen Tochtergesellschaft ganz oder teilweise von der Körperschaftsteuer befreit ist.

Das deutsche Steuerrecht beschränkt das Schachtelprivileg (§§ 14 ff. KStC) auf inländische verbundene Unternehmen, jedoch dehnen es verschiedene deutsche Doppelbesteuerungsabkommen auf den internationalen Bereich aus. Danach genießen deutsche Muttergesellschaften mit ihren Dividenden, die sie aufgrund einer Mindestbeteiligung von 25 % an den in Vertragsstaaten angesiedelten Tochtergesellschaften beziehen, eine vollständige Befreiung von der deutschen Körperschaftsteuer.

1) vgl. MATTES, H., Finanzierungsvorgänge im Konzern, Stuttgart 1966, S. 126; FLECK, F.H., Die multinationale Unternehmung, Festgabe für Josef Schwarzfischer; BLÜMLE, E.u.a. (Hrsg.), Freiburg 1972, S. 84-86;

2) vgl. HERMANN, H.-J., Rechtsformen der grenzüberschreitenden Kooperation und Konzentration im gemeinsamen Markt, AG 1969, S. 354, Fußnote 64 mit Gesetzesangaben;

Aber auch für den Fall, daß ein Doppelbesteuerungsabkommen zwischen Basisland und Land der Obergesellschaft ein Schachtelprivileg über die Grenze nicht vorsieht und sich für den Gewinntransfer keine Sondervorschriften für einzelne Gesellschaftsformen ausnutzen lassen, besteht die Möglichkeit zum steuerfreien oder steuergünstigen Rücktransfer. Das ist dann möglich, wenn die Gewinne der Basisgesellschaft über ein drittes Land, dessen Steuerrecht ein Schachtelprivileg über die Grenze gewährt, in das Sitzland der Obergesellschaft geleitet werden, wobei ein Doppelbesteuerungsabkommen zwischen diesem dritten Land und dem Sitzland der Obergesellschaft ausgenutzt wird, das ebenfalls ein internationales Schachtelprivileg vorsieht.¹⁾ Vorteilhaftere Bedingungen bietet hierfür Holland mit seinem weltweiten Schachtelprivileg²⁾ und günstigen Doppelbesteuerungsabkommen.

Gewinne einer Schweizer Basisgesellschaft könnten z. B. über eine Zwischenstation in den Niederlanden an die deutsche Spitzeneinheit geleitet werden. Sie gelangen - verkürzt um 30 % durch die Schweizer Quellenabzugsteuer - an eine Gesellschaft in den Niederlanden, wo sie als Dividende aus einer ausländischen Schachtelbeteiligung dann keiner Steuer unterliegen, wenn die niederländische Gesellschaft mit mindestens 25 % an der Schweizer Gesellschaft beteiligt ist. Bei der Transferierung der Gewinne von den Niederlanden nach Deutschland können Art. 13 Abs. 4 Abs. 2 des Doppelbesteuerungsabkommens Deutschland-Niederlande ausgenutzt werden. Danach können die Niederlande zwar 10 % Quellensteuer einbehalten (Art. 13 Abs. 2 und 4 des Abkommens), aber die Dividende ist dann in der Bundesrepublik steuerfrei. Ähnliche Ergebnisse lassen sich durch die Zwischenschaltung einer Gesellschaft in Kanada erreichen.³⁾

-
- 1) vgl. EDWARDS, R., Internationale Steuerplanung mit praktischen Beispielen, in: Die Steuern im Europäischen Raum, herausgegeben von der Deutschen Gesellschaft für Betriebswirtschaft, 1968, S. 81; HERRMANN, H.-J., a.a.O., S. 355;
 - 2) vgl. Art. 10 Besluit op de Vennootschapsbelasting, zitiert nach VOGEL, H., Zur steuerlichen Behandlung zwischenstaatlicher Kapitalinvestitionen., S. 86; vgl. auch WINTELER, E.U., a.a.O., S. 52;
 - 3) vgl. VOGEL, H., a.a.O., unter besonderer Berücksichtigung des Außensteuerrechts der Bundesrepublik Deutschland, Düsseldorf 1964, S. 83;

Es zeigt sich, daß die auf Basisgesellschaften verlagerten Gewinne dort wirtschaftlich nicht eingefroren sind. Sie können für die Konzernfinanzpolitik verwendet werden und sind ebenfalls durch die Ausnutzung des internationalen Schachtelprivileges innerhalb der Unternehmung transferierbar, stehen also der internationalen Unternehmung auch wirtschaftlich zur Verfügung.

Basisgesellschaften sind somit für Gewinnverlagerungen in einer internationalen Unternehmung äußerst wirkungsvolle und wichtige Unternehmenseinheiten¹⁾.

1) vgl. auch FLECK, F.H. und MAHFOUZ, R., a.a.O., S. 147; FLECK, F.H., a.a.O., S. 84 ff; NIEHAUS, J., Die Bedeutung multinationaler Unternehmungen für ein kleines Mutterland: Das Beispiel der Schweiz, Schweizerische Zeitschrift für Volkswirtschaft und Statistik 1977, S. 371 f.;

06. Bedürfnis nach Gewinnaufteilungsregeln bei der Besteuerung multinationaler Unternehmen

061. Problemstellung aus der Sicht der Staaten

0610. Wirtschaftliches Interesse der Staaten und nationalen Finanzverwaltungen

Die bisherigen Ausführungen haben deutlich gemacht, daß die Konzernspitze eines multinationalen Unternehmens die Möglichkeit besitzt, die steuerliche Gewinnaufteilung innerhalb des Konzerns mittels Verrechnungspreisen in der Weise zu steuern, daß die Gewinne der Teilunternehmen von einer Unternehmenseinheit auf eine andere - über die Steuergrenzen hinweg - verlagert werden können und so bei anderen Unternehmenseinheiten zutage treten als denjenigen, die sie erwirtschaftet haben. Hierbei handelt es sich zwar nur um ein "Verlagerungspotential".¹⁾ Inwieweit dieses Gewinnverlagerungspotential tatsächlich von den internationalen Konzernen genutzt wird, ist nur sehr schwer zu ermitteln, da sich ungewollte Verlagerungen der Kenntnis der Unternehmen entziehen und gewollte Verlagerungen selbstverständlich geheim gehalten werden.²⁾

1) vgl. KUMPF, W., a.a.O., S. 6;

2) Dieser Mangel an Informationen besteht offenbar auch in der Politik. So überlegte man im Bundeswirtschaftsministerium vor einigen Jahren (während der sog. Ölkrise im Jahr 1973), ob nicht den Ölgesellschaften, die teilweise mit Verlust oder nur geringen Gewinnen arbeiteten, geholfen werden müsse. Dabei war den Politikern offenbar nicht bekannt, "daß entgegen den Gepflogenheiten aller deutschen Unternehmen oder aller Unternehmen, die auf dem deutschen Markt tätig sind, die Ölgesellschaften ein Abkommen im Finanzministerium ausgehandelt und die Zustimmung dafür hatten, daß die Einstandspreise für Rohöl, die die Raffinerien in Deutschland an ihre Muttergesellschaften resp. an die Rankerreedereien, die als selbständige Gesellschaften zwischengeschaltet waren, zahlen mußten, erst Ende des Jahres festgelegt wurden. Das heißt, die Konzerne waren mit Hilfe eines solchen Privilegs, das zumindest praeter legem, wenn nicht überhaupt illegal ist, "... in der Lage, ihre Gewinne und Verluste durch konzerninterne Verrechnungspreise hin- und herzuschieben. Wenn z.B. in Deutschland gesagt wird: Schauen Sie sich doch einmal die Bilanzen von Esso, Shell oder BP an, die arbeiten sogar mit roten Zahlen, so besagt dies überhaupt nichts. Denn mit Hilfe der konzerninternen Verrechnungspreise entstehen die Gewinne in sog. Steueroasen, wo diese Unternehmen nur sehr wenig Steuern zu zahlen haben". SCHMIDT, I., Diskussionsbeitrag in "Macht und ökonomisches Gesetz"; SCHNEIDER, H., und WATRIN, Ch., (Hrsg.), Berlin 1973, 2. Halbb., S. 795-797;

Aus steuerlicher Sicht ist aber zu berücksichtigen, daß es grundsätzlich Ziel eines internationalen Konzerns sein wird, die Steuerbelastung des Gesamtkonzerns zu minimieren.¹⁾

Wenn sich über die Festsetzung der Verrechnungspreiselte eine Steuerersparnis erzielen läßt, so kann davon ausgegangen werden, daß diese auch realisiert wird.²⁾

Liegt z.B. im Land der Obergesellschaft ein verhältnismäßig hoher Steuersatz (z.B. 50 %) und im Land der Untergesellschaft ein niedrigerer Satz (z.B. 30 - 35%) vor, so kann dieses Steuergefälle für die Obergesellschaft einen Anreiz darstellen, Gewinne aus der Geschäftstätigkeit zwischen den beiden Gesellschaften auf die Untergesellschaft zu verlagern.

Der Anreiz, ein Steuergefälle auszunutzen, wird umso größer sein, je mehr die Steuersätze voneinander abweichen. Wenn ein Land deshalb sehr niedrige Sätze hat oder gar keine Steuer erhebt, ist die Anziehungskraft sehr groß. Aber selbst wenn in beiden Ländern der allgemeine Steuersatz gleich ist, kann eine Ungleichheit dadurch entstehen, daß ein Land bestimmte Transaktionen steuerlich bevorzugt behandelt oder daß sich die Realisierung von Steueransprüchen in der Praxis unterscheidet. Daher ist entscheidender Faktor der Vergleich zwischen der tatsächlichen Steuerbelastung in den beiden Ländern und nicht zwischen den nominellen Steuersätzen.

Das Vorhandensein von Steuergefällen zwischen der tatsächlichen Steuerbelastung verschiedener Länder birgt somit die Gefahr in sich, daß die Länder mit dem höheren Steuerniveau an Steueraufkommen einbüßen. Hieraus ergibt sich ein Bedürfnis

1) vgl. DEBATIN, H., Generalbericht zum Thema "Die Anerkennung von Dienstleistungen und Überlassung immaterieller Werte zwischen Muttergesellschaften und ihren Tochtergesellschaften im Ausland, Vermeidung der Doppelbesteuerung bei Nichtanerkennung durch die Steuerbehörde" auf dem IFA-Kongress Rotterdam 1969, CDFI, Bd. 54 a, Amsterdam 1969, S. 1/3; HERRMANN, H.J., Möglichkeiten und Grenzen einer gemeinsamen Steuerpolitik gegenüber multinationalen Gesellschaften, AWD 1974, S.297-303, vgl. auch Gliederungspunkt 050;

2) vgl. RITTER, W., Generalbericht zum 29. IFA-Kongress 1975 in London, CDFI, Vol. 60b, Rotterdam 1975, S. 1/4; DEBATIN, H., Generalbericht, a.a.O., S. 1/3;

nach Gewinnaufteilungsregeln, die diese Länder vor der Einbuße schützen.¹⁾

Dieses Schutzinteresse der Länder besteht auch dann, wenn die Gewinnverlagerungen nicht aus steuerlichen, sondern aus außersteuerlichen Gründen²⁾ erfolgen. So ist beispielsweise auch eine Steuerneutralität, d.h. gleiche Steuerbelastung, keine Garantie dafür, daß multinationale Unternehmen nicht aus anderen betriebswirtschaftlichen Gründen Gewinne verlagern. Die Neutralität beseitigt hier lediglich die Gefahr, daß Transaktionen allein aus steuerlichen Gesichtspunkten getätigt werden. Die Ergebnisse solcher Verlagerungen können für das Steueraufkommen eines Landes aber ebenso ernsthafte Folgen haben, als wenn ein Steuergefälle zu einem anderen Land besteht.³⁾

Das wirtschaftliche Interesse der Steuerbehörden ergibt sich somit aus den internationalen Geschäftsvereinbarungen multinationaler Unternehmen, gleichgültig, ob die Unternehmen nach steuerlichen oder nichtsteuerlichen Kriterien handeln.⁴⁾

0611. Vermeidung von Wettbewerbsverzerrungen

Gewinnverlagerungen durch multinationale Unternehmen sind seitens der Staaten auch deshalb unerwünscht, weil sie zu Wettbewerbsverzerrungen führen können. Ein in Deutschland ansässiges Konzernunternehmen z. B., welches durch Vereinbarung unangemessener Leistungsentgelte Gewinne auf eine in einem niedrig besteuerten Land (etwa der Schweiz) ansässige zweite Konzerneinheit verlagert, kann hierdurch im Vergleich zu anderen in Deutschland oder in anderen Ländern ansässigen Unternehmen, die sich solcher Praktiken nicht bedienen können,

1) vgl. KUMPF, W., a.a.O., S. 17;

2) vgl. hierzu oben Gliederungspunkt 051.;

3) vgl. KUMPF, W., a.a.O., S. 5 und 8 f.;

4) vgl. SURREY, S.S./TILLINGHAST, D.R., a.a.O., S. 1/64;

einen unangebrachten Steuervorteil erlangen.¹⁾ Voraussetzung ist, daß die ausländische Gesellschaft die unter Steuerersparnis im Ausland aufgefangenen Gewinne - etwa darlehnsweise - zurückgewährt, was in der Praxis häufig geschieht.²⁾

Zu einer anders gearteten Wettbewerbsverzerrung kann es kommen, wenn ein in Deutschland ansässiges multinationales Unternehmen durch unangemessene Verrechnungspreise Gewinne auf ein in einem anderen Land ansässiges Konzernunternehmen verlagert und wenn die dort unter Steuerersparnis aufgefangenen Gewinne nicht für eigene, sondern für Zwecke des in dem anderen Land ansässigen Unternehmens verwendet werden. Denn hierdurch kann das in dem anderen Land ansässige Unternehmen einen ungerechtfertigten Wettbewerbsvorsprung vor seinen dortigen Konkurrenten erreichen.³⁾ Verlagert ein in Deutschland ansässiges Unternehmen durch unangemessene Verrechnungspreise Gewinne auf ein in der Schweiz ansässiges Unternehmen, so kann das schweizerische Unternehmen die Gewinne z. B. dazu verwenden, in anderen Ländern die Preise unter die Selbstkosten (sog. "Dumping"-Preise) zu senken.⁴⁾

1) vgl. Bericht der Bundesregierung an den deutschen Bundestag über Wettbewerbsverfälschungen, die sich aus der Sitzverlagerung und aus dem zwischenstaatlichen Steuergefälle ergeben können (Oasenbericht) v. 23.6.1964, Bundestagsdrucksache IV/2412 S. 3 Ziff. 1 5;

2) Hierzu: Internationale Steuerflucht, Aktuelle Beiträge zur Wirtschafts- und Finanzpolitik Nr. 69/1970 vom 15.7.1970 S. 2 Ziff. 1;

3) vgl. GRASMANN, G., Der Entwurf des deutschen Gesetzes zur Wahrung der steuerlichen Gleichmäßigkeit bei Auslandsbeziehungen und zur Verbesserung der steuerlichen Wettbewerbslage bei Auslandsinvestitionen, EuStZ 1971, S. 79;

4) Ein Beispiel hierfür mag der schweizerische Elektrokonzern Brown, Bovers & Cie. sein: Die brasilianische Kartellbehörde verdächtigte den Konzern, u. a. mit "Dumping"-Preisen brasilianische Mittelbetriebe aus dem Markt der Transformatoren und Elektromotoren verdrängt zu haben; vgl. KOOPMANN, G., Multinationale Unternehmen in Entwicklungsländern, WD 1974, S. 547;

0612. Die unbefriedigende augenblickliche Situation

Aus den vorgenannten Überlegungen ergibt sich das Bedürfnis der Staaten, Gewinnverlagerungen multinationaler Unternehmen zu verhindern. Da bei der Besteuerung der Unternehmen im internationalen Bereich grundsätzlich von der getrennten Rechnungslegung der einzelnen Konzernglieder ausgegangen wird, stehen die Finanzverwaltungen somit vor der Notwendigkeit, die Preise für konzerninterne Transaktionen auf ihre Angemessenheit hin zu überprüfen. Allgemein anerkannter Maßstab für diese Überprüfung ist das arm's length-Prinzip,¹⁾ das jedoch nur in wenigen Ausnahmefällen eine nähere Präzisierung erfahren hat.²⁾ Der Grundsatz, wie zwischen fremden Dritten abzurechnen, für sich allein genügt aber nicht, da er als Maßstab zu unbestimmt ist³⁾ und damit den Finanzbehörden nicht erlaubt, wirkungsvoll Verlagerungen zu erkennen und zu verhindern. Dies ist unbefriedigend, weil dadurch das Anliegen der Finanzverwaltungen gefährdet ist, den in ihrem Hoheitsbereich erwirtschafteten Teil des Konzerngewinnes unverkürzt ihrer Ertragsbesteuerung zu unterwerfen.⁴⁾

1) dieses Prinzip wird im Gliederungspunkt 110. ausführlich erläutert;

2) vgl. OECD, Leitsätze der OECD-Länder über internationale Investitionen und multinationale Unternehmen, 21.6.1976, IWB Fach 10, Gr. 5, S. 7 und OECD, Verrechnungspreise und multinationale Unternehmen, Empfehlung des Rates der OECD vom 19.5.1979, IWB Fach 10, S. 15 f.; KUMPF, W., a.a.O., S. 106 ff.;

3) vgl. Gliederungspunkt 1111;

4) vgl. RITTER, W., a.a.O., S. 1/1;

062. Problemstellung aus der Sicht der multinationalen Unternehmen

0620. Forderung der multinationalen Unternehmen nach eindeutigen international einheitlichen Gewinnaufteilungsprinzipien

Wenn die nationalen Finanzverwaltungen - mit Recht - fordern, daß der in ihrem Land erwirtschaftete Beitrag zum Gesamtergebnis eines internationalen Konzerns auch in ihrem Land der Besteuerung unterworfen wird, so muß auch den korrespondierenden Anliegen der internationalen Konzerne Rechnung getragen werden.¹⁾

Bei ihnen besteht das Bedürfnis, daß wirtschaftlich begründete Kriterien seitens der Finanzverwaltungen aufgestellt und bekanntgemacht werden, nach denen beurteilt wird, ob in einem Land der dem erwirtschafteten Ergebnis entsprechende Betrag der Besteuerung unterworfen wurde.²⁾ Nur dann kann ein internationaler Konzern sein Verhalten an ihnen ausrichten.

Zudem sind die Unternehmen ebenso wie die Finanzverwaltungen an einer internationalen Vereinheitlichung der Kriterien und ihrer Anwendung interessiert.³⁾ Denn internationale Transaktionen berühren immer mindestens zwei Länder, so daß ihre Abwicklung auch immer von mindestens zwei Finanzverwaltungen geprüft wird. Bei der Überprüfung z.B. der Warenlieferung einer Muttergesellschaft an ihre ausländische Tochtergesellschaft muß gewährleistet sein, daß der berechnete Preis von der in- und ausländischen Steuerbehörde nach den gleichen Kriterien kontrolliert wird. Andernfalls kann die Konzernleitung den Preis nicht "richtig" festsetzen. Sie muß dann entweder mit Beanstandungen der inländischen oder der ausländischen Steuerbehörde und mit daraus resultierenden Gewinnkorrekturen rechnen.⁴⁾

1) vgl. SURREY, S.S./TILLINGHAST, D.R., a.a.O., S. I 67;

2) SURREY, S.S./TILLINGHAST, D.R., a.a.O., S. I 64 f.;
MENCK, Th., Die Besteuerung internationaler Konzerne. Ein Überblick über Stand und Entwicklungstendenzen, DStZ A 1972, S. 69;

3) vgl. KORMANN, H., a.a.O., S. 206; SURREY, S.S./TILLINGHAST, D.R., a.a.O., S. I 67;

4) vgl. RITTER, W., a.a.O., S. I/4; KUMPF, W., "Safe haven" bei der Festlegung steuerlicher Verrechnungsentgelte im internationalen Konzern, RIW/AWD 1976, S. 482-487; vgl. auch BFH-Urteil v. 21.1.1981 I R 153/77, BStBl II 1981, S. 517 und Urt. v. 12.3.80 IR 186/76, BStBl II 1980, S. 531;

0621. Gefahr einer internationalen Doppelbesteuerung bei konzerninternen Verrechnungen

06210. Mögliche Arten internationaler Doppelbesteuerungen

Wird den dargestellten Interessen der internationalen Konzerne nicht Rechnung getragen, so entsteht für diese die Gefahr internationaler Doppelbesteuerungen. Dabei kann es sich um eine Doppelbesteuerung im engeren Sinne¹⁾ handeln. Davon wird gesprochen, wenn wegen desselben Tatbestandes für denselben Zeitraum von derselben Person durch mehrere Staaten eine gleichartige Steuer erhoben wird. Bei multinationalen Unternehmen tritt jedoch häufiger eine Doppelbesteuerung im weiteren Sinne, oft auch als internationale "wirtschaftliche Doppelbesteuerung" bezeichnet,²⁾ ein. Dabei werden die Steueransprüche gegen verschiedene, rechtlich selbständige Konzerngesellschaften geltend gemacht, die jedoch wirtschaftlich eine Einheit darstellen. Obwohl hier keine Subjektidentität gegeben ist, besteht weitgehende Einigkeit, daß diese Art der Doppelbesteuerung den internationalen Wirtschaftsverkehr ebenso behindert wie die Doppelbesteuerung im engeren Sinne und deshalb wie diese vermieden werden muß.³⁾

06211. Beispiele für Doppelbesteuerungen

Anhand der folgenden Beispiele⁴⁾ soll dargestellt werden, wie es durch Gewinnberichtigungen zu Doppelbesteuerungen in internationalen Konzernen kommen kann.

1) vgl. BÜHLER, O., Prinzipien des internationalen Steuerrechts (IStR), Amsterdam 1964, S. 32;

2) vgl. BÜHLER, O., Prinzipien, a.a.O., S. 32; SURREY, S.S. / TILLINGHAST, D.R., a.a.O., S. 1/66;

3) vgl. BÜHLER, O., Prinzipien, a.a.O., 1964, S. 33; DEBATIN, H., Generalbericht, a.a.O., S. I 15;

4) KUMPF, W., a.a.O., S. 20 ff.;

Beispiel 1: Leistungsüberschuß der Muttergesellschaft gegen-
über der ausländischen Tochtergesellschaft

Es sei angenommen, daß die Steuerbehörde in Land A einen Leistungsüberschuß der dort ansässigen Muttergesellschaft gegenüber ihrer Tochtergesellschaft in Land B entweder aufgrund zu hoher Entgelte für von der Tochter empfangene Leistungen oder aufgrund zu niedriger Entgelte für an die Tochter gelieferte Leistungen feststellt und den Gewinn der Muttergesellschaft um einen entsprechenden Betrag erhöht, indem sie die Erträge erhöht oder Aufwendungen nicht als Betriebsausgaben anerkennt. Dieser Betrag wurde aber bereits von der Tochtergesellschaft in Land B versteuert, da die überhöhten Erträge bzw. die ersparten Aufwendungen in ihrem Gewinn enthalten waren. Um eine Doppelbesteuerung zu vermeiden, müßte daher der der Gewinnerhöhung in Land A entsprechende Betrag in Land B aus dem steuerpflichtigen Einkommen gestrichen und als verdeckte Einlage erfolgsneutral in eine Rücklage eingestellt werden. Wird das steuerpflichtige Einkommen in Land B nicht entsprechend der Erhöhung in Land A vermindert, so wird der zugerechnete Betrag in beiden Ländern als Teil des Gewinns angesehen, und es tritt in Höhe dieses Betrages eine internationale wirtschaftliche Doppelbesteuerung ein.

Beispiel 2: Leistungsüberschuß der Tochtergesellschaft gegen-
über der ausländischen Muttergesellschaft

Es sei nun umgekehrt zu Beispiel 1 angenommen, daß die Steuerbehörde in Land B einen Leistungsüberschuß der Tochtergesellschaft gegenüber ihrer Muttergesellschaft in Land A feststellt und den Gewinn der Tochtergesellschaft um einen entsprechenden Betrag erhöht. Diesen Betrag wird die Steuerbehörde weiterhin im allgemeinen als eine (verdeckte) Gewinnausschüttung der Tochter an die Mutter behandeln und der entsprechenden Quellensteuer unterwerfen.¹⁾ Bei der Muttergesellschaft war der Betrag der unterstellten Dividende bereits im steuerlichen Einkommen in Form überhöhter Erträge oder gesparter Aufwendungen enthalten. Um eine Doppel-

1) vgl. DEBATIN, H., Generalbericht, a.a.O., S. I 22 f.;

besteuerung zu vermeiden, wäre es nun erforderlich, in Land A bei der Muttergesellschaft das steuerpflichtige Einkommen um den Betrag zu vermindern, der in Land B der Tochter zugerechnet wurde. Anschließend wäre dieser Betrag als aus dem Ausland empfangene Dividende dem Einkommen der Mutter wieder zuzurechnen, so daß er in Land A und B übereinstimmend als Dividende behandelt würde. Ohne diese Umqualifizierung würde eine Doppelbesteuerung dann vorliegen, wenn die Muttergesellschaft für die Dividende der Tochtergesellschaft das internationale Schachtelprivileg nicht in Anspruch nehmen kann oder wenn durch die fehlende Umqualifizierung die Anrechnung von im Land der Tochter zu Lasten der Mutter erhobener Quellensteuern in Frage gestellt wird.

Der gleiche Einkommensbetrag kann also folgenden Besteuerungsvorgängen unterliegen:

- "(1) Versteuerung im Rahmen des Einkommens der Tochtergesellschaft in Land B
- (2) Quellensteuerabzug in Land B
- (3) Versteuerung im Rahmen des Einkommens der Muttergesellschaft in Land A

Das Zusammentreffen der Vorgänge (1) und (3) führt - wie im Beispiel 1 - zu einer internationalen wirtschaftlichen Doppelbesteuerung.¹⁾ Zu einer Doppelbesteuerung im engeren Sinne kommt es, falls die Vorgänge (2) und (3) zusammentreffen und die Muttergesellschaft keine Anrechnungsmöglichkeit hat.²⁾

06212. Mögliche Ursachen und der Umfang internationaler Doppelbesteuerungen

Ursachen für die dargestellten Doppelbesteuerungen können folgende Tatbestände sein:³⁾

- Die beteiligten nationalen Finanzverwaltungen gehen von unterschiedlichen Gewinnaufteilungsregeln aus.

1) KUMPF, W., a.a.O., S. 22;

2) vgl. DEBATIN, H., Generalbericht, a.a.O., S. I/25;

3) vgl. SURREY, S.S./TILLINGHAST, D.R., a.a.O., S. I/66;

- Die Aufteilungsregeln sind zwar gleich, werden jedoch in der Praxis von den beteiligten Steuerbehörden unterschiedlich ausgelegt oder angewendet.
- Die Aufteilungsregeln und ihre Auslegung und Anwendung stimmen überein, es werden jedoch keine wechselseitigen Berichtigungen zugelassen, die ausländische Steuerbehörden eingeleitet haben.
- Gegenberichtigungen sind zwar theoretisch möglich, werden aber durch Verfahrenshindernisse in ihrem eigenen Steuerrecht - wie Ausschlußfristen für Erstattungsansprüche - praktisch unmöglich gemacht.

Diese denkbaren Ursachen einer mit dem Leistungsaustausch internationaler Konzerne verbundenen Doppelbesteuerung sind in der Praxis häufig vorhanden.

So ergab eine Untersuchung von Gewinnberichtigungsfällen bei internationalen Konzernen in den USA - durchgeführt von Conference Board¹⁾ - daß bei 127 von 271 untersuchten Gewinnberichtigungen eine Doppelbesteuerung drohte. In 68 Fällen trat diese dann auch ein, während bei den verbleibenden Fällen eine Doppelbesteuerung zumindest teilweise vermieden werden konnte. Jedoch wurde nur in 4 Fällen die Doppelbesteuerung durch ein korrespondierendes Vorgehen ausländischer Finanzverwaltungen beseitigt. In den übrigen Fällen kam die Entlastung fast ausschließlich durch unilaterale Maßnahmen der US-Steuerbehörde zustande, nämlich durch die Anrechnung ausländischer Mehrsteuern auf die US-Steuern. Diese Regelung war eine Übergangsvorschrift bei Einführung der US-Richtlinien zu Section 482 IRC, die inzwischen nicht mehr in Kraft ist.²⁾

1) vgl. DUERR, M.G., Tax allocations and international business. Corporate experience with Section 482 of the Internal Revenue Code, The Conference Board Report No. 555, New York 1972;

2) vgl. KUMPF, W., a.a.O., S. 24;

0622. Die unbefriedigende augenblickliche Situation

Wenig entwickelte und international nicht vereinheitlichte Aufteilungskriterien sowie die häufig nicht korrespondierende Vorgehensweise der nationalen Finanzverwaltungen stellen für internationale Konzerne eine reale Gefahr der Doppelbesteuerung dar, was die Angaben der US-Untersuchung bestätigen. Ein internationaler Konzern muß – selbst wenn er eine verlagerungsneutrale Gestaltung seiner Verrechnungspreise anstrebt – immer mit der Gefahr einer Gewinnkorrektur durch die Finanzverwaltung rechnen. Da es gleichzeitig äußerst schwierig ist, korrespondierende Gegenberichtigungen zu erreichen, unterliegen multinationale Unternehmen ständig einem hohen, kaum abschätz- oder einschränkbaren Steuerrisiko.¹⁾

Diese Situation ist unbefriedigend. Das Bestreben der Unternehmen nach klaren, wirtschaftlich begründeten Kriterien zur Gewinnaufteilung und ihrer international einheitlichen Anwendung ist daher gerechtfertigt.

1) vgl. RITTER, W., a.a.O., S. 1/4; SURREY, S.S./TILLINGHAST, D.R., a.a.O., S. 1/66;

07. Aufbau und Gang der Untersuchung

Es wurde dargelegt, daß der gegenwärtige Stand der Regelungen zur Aufteilung des steuerlichen Gewinns internationaler Konzerne sowohl aus der Sicht der Finanzverwaltungen als auch aus der Sicht der Konzerne derzeit unbefriedigend ist. Den Verwaltungen fehlt es an konkreten Maßstäben, um Gewinnverlagerungen aus ihrem Hoheitsbereich heraus zu erkennen und zu verhindern. Den Unternehmen drohen steuerliche Mehrbelastungen, selbst wenn sie sich um eine verlagerungsneutrale Gestaltung ihrer Verrechnungspreise bemühen.

Soll hier ein Fortschritt erreicht werden, dann sind zweierlei Maßnahmen denkbar:¹⁾ Die erste Maßnahme zielt auf die Entwicklung verbesserter Verfahren für die Fälle ab, in denen Differenzen über die Gewinnaufteilung bestehen. Als Beispiele seien der Ausbau der Verständigungsverfahren in den DBA, die Einrichtung einer zentralen Schiedsstelle oder eines internationalen Schiedsgerichtes oder die Ebnung des Weges für Gegenberichtigungen bis hin zur automatischen Gegenberichtigung genannt. Zweitens kann versucht werden, den Gewinnaufteilungsregeln einen präziseren Inhalt zu geben, damit Verlagerungs- und Doppelbesteuerungsprobleme gar nicht erst entstehen können. Diese Arbeit konzentriert sich vorrangig auf mögliche Maßnahmen der letztgenannten Art, da sie zu einer grundlegenden Verbesserung der augenblicklichen Lage führen können und nicht nur, wie die vorher genannten Maßnahmen, im nachhinein die Auswirkungen einer unbefriedigenden Situation erträglich zu gestalten suchen. Da sich die beiden Maßnahmenkomplexe jedoch nicht gegenseitig ausschließen, sondern sich vielmehr ergänzen können, werden anschließend Möglichkeiten erörtert, einen internationalen Rahmen für die verbesserten Gewinnaufteilungsregeln zu schaffen.

1) vgl. SURREY, S.S./TILLINGHAST, D.R., Generalbericht, a.a.O., CDFI, Bd. 56 b, 1971, S. I 89 f.;

Bei der Untersuchung der Präzisierungsmöglichkeiten der Gewinnaufteilungsregeln für internationale Konzerne steht die Frage im Vordergrund, ob das derzeitig von den meisten Nationen praktizierte Konzept des Ausgehens von der getrennten Rechnungslegung der einzelnen Konzerngesellschaften in Verbindung mit der Forderung nach einer am arm's length-Prinzip orientierten Abrechnung konzerninterner Leistungen (sog. direkte Methode) überhaupt das am besten geeignete Aufteilungskonzept ist. Zu diesem Zweck werden in dieser Arbeit in einem ersten Schritt die beiden Grundkonzepte zur steuerlichen Aufteilung des Gewinns internationaler Konzerne untersucht. Da dies zu der Empfehlung führt, die bisher nur selten angewandte "indirekte Methode" als die grundsätzlich geeignetere Methode zu aktivieren, werden in einem zweiten Schritt Vorschläge erarbeitet, wie dieses Konzept durch Präzisierungen verbessert werden kann.

Da internationale Unternehmen für ihre Auslandstätigkeit heute weitgehend rechtlich selbständige Tochtergesellschaften einer Betriebsstätte vorziehen,¹⁾ beschränkt sich diese Untersuchung auf die Aufteilung des Gewinns eines internationalen Konzerns auf dessen rechtlich selbständige Teileinheiten für Zwecke der Ertragsbesteuerung.

1) vgl. oben Gliederungspunkt 02.; vgl. auch WACKER, W., steuerliche Verluststrategien der Untersuchung, StBJb 1975/76, S. 407; RADLER, A.J./RAUPACH, A., Deutsche Steuern bei Auslandsbeziehungen, München und Berlin 1966, S. 5 f.; DEBATIN, H., Generalbericht a.a.O., S. I 2; KORMANN, H., a.a.O., 1970, S. 143; BÄHR, G., Gewinnermittlung ausländischer Zweigbetriebe, München 1971, S. 22 ff.; LUDWIG, M.B., Generalbericht zum Thema "Die Besteuerung von Unternehmen mit Betriebsstätten im Ausland" auf dem IFA-Kongress Lausanne 1973, CDFI, Bd. 58 a, Rotterdam 1973, S. I 2;

1. DIE BEIDEN METHODEN ZUR AUFTEILUNG DES STEUER- LICHEN GEWINNS MULTINATIONALER UNTERNEHMEN

10. Der Begriff des Konzerngewinns

Bevor auf die steuerliche Aufteilung des Konzerngewinns eingegangen wird, muß zunächst noch geklärt werden, was unter diesem "Gewinn" zu verstehen ist. MOXTER¹⁾ unterscheidet zwei Definitionen:

- Einmal definiert er den Gewinn der Konzerneinheit als den Gewinn, den sie als fiktive selbständige Unternehmung gehabt hätte. Dies hätte zur Folge, daß alle Beeinflussungen des Gewinns, die auf die Eingliederung in den Konzern zurückzuführen sind, als Gewinnmanipulation eliminiert werden müßten.²⁾
- Zum andern sieht MOXTER als den Gewinn der Konzerngesellschaft den Beitrag zum Gesamtkonzerngewinn an. Aus der Rechnungslegung der einzelnen Konzerngesellschaften wären dann nur die Eingriffe, durch die Verschiebungen zwischen den Gewinnen der Konzerngesellschaften bewirkt wurden, zu eliminieren.³⁾

Ausgehend von dem Grundsatz der Ertragsbesteuerung, daß das einzelne Steuersubjekt nach seiner wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit zu besteuern ist,⁴⁾ kann für Zwecke der Besteuerung der Gewinn einer Konzerngesellschaft als Maßgröße dieser Leistungsfähigkeit nur in der letztgenannten Art definiert werden.⁵⁾

1) vgl. MOXTER, A., Offene Probleme der Rechnungslegung bei Konzernunternehmen, ZfUF 1961, S. 643; ihm folgend SEIDEL, G., a.a.O., S. 113;

2) vgl. MOXTER, A., a.a.O., S. 643 f.;

3) vgl. MOXTER, A., ebenda;

4) vgl. TIPKE, K., Steuerrecht. Ein systematischer Grundriß, 8. Aufl., Köln 1981, S. 23;

5) vgl. BERGSTEINER, W., Die Problematik der Gewinnverlagerungen bei internationalen Konzernen im handels- und steuerrechtlichen Jahresabschluß deutscher Konzernunternehmen, Diss. München 1968, S. 35 und 41; SEIDEL, G., a.a.O., S. 114;

"sonst würde abweichend vom tatsächlichen Ergebnis des Konzerngliedes ein fiktiver Erfolg der Besteuerung zugrundegelegt."¹⁾

Ziel der im folgenden darzustellenden Methoden zur Ermittlung des Ergebnisses der einzelnen Konzerngesellschaften muß es damit sein, festzustellen, welchen Beitrag die Konzerngesellschaften zum Gesamtkonzernergebnis geleistet haben. Die Methoden müssen verhindern, daß die Gewinne der Konzerneinheiten durch Gewinnverlagerungen verfälscht werden, d. h. daß durch die Verrechnung unangemessener Entgelte für interne Leistungen Gewinnverlagerungen durchgeführt werden.

Grundsätzlich sind zwei Möglichkeiten denkbar, den Gewinn einer Konzerngesellschaft im vorstehend definierten Sinne zu ermitteln:

- Erstens kann von der Rechnungslegung der Konzerngesellschaften ausgegangen werden, wobei zur Eliminierung von Gewinnverlagerungen eine Abrechnung nach dem arm's length-Prinzip, d. h. wie mit oder unter fremden Dritten, erforderlich ist.
- Zweitens kann das Ergebnis des Konzerns in seiner Gesamtheit festgestellt werden, damit dann mit Hilfe eines geeigneten Maßstabes verursachungsgerecht auf die Konzerngesellschaften aufgeteilt werden kann.

Diese beiden grundsätzlichen Konzepte sollen im folgenden einer vergleichenden Analyse unterzogen werden.

1) BERGSTEINER, W., a.a.O., S. 34;

1.1. Die Aufteilung des steuerlichen Gewinns multinationaler Unternehmen unter Berücksichtigung des Grundsatzes der rechtlichen Selbständigkeit der Konzernunternehmen (direkte Methode)

110. Darstellung des Konzepts

Dieses Konzept unterstellt die rechtliche Selbständigkeit der Konzerneinheiten und ermittelt demgemäß den Beitrag der einzelnen Konzerngesellschaften zum Gesamtkonzerngewinn, indem es von der Rechnungslegung der einzelnen Konzernglieder ausgeht. Um das Ergebnis nicht durch konzerninterne Transaktionen zu verfälschen, müssen alle konzerninternen Geschäfte gewinnverlagerungsneutral verrechnet werden.¹⁾

Das soll dadurch erreicht werden, daß der gesamte konzerninterne Leistungsverkehr zu Bedingungen abgerechnet wird, wie sie mit oder unter fremden Dritten bei vergleichbaren Geschäften vereinbart wurden oder vereinbart worden wären.²⁾

Dieses Prinzip wird als "dealing at arm's length" - oder kurz als arm's length-Prinzip bezeichnet (auch sog. direkte Methode).³⁾

Der Begriff der Unabhängigkeit in diesem Konzept ist aber nicht so zu verstehen, daß der Gewinn der einzelnen Konzerneinheiten ermittelt werden soll, so, wie ihn die betreffende

1) vgl. BÜHLER, O., Die internationalen Gesellschaften im Steuerrecht, CDFI, Vol. 27, Köln 1954, S. 107;

2) vgl. DREGER, K.M., Probleme des Gläubigerschutzes im Konzern, Diss. Mannheim 1966; vgl. auch BFH-Urteil v. 19.2.70 /R 24/67, BStBl. II 1970, S. 442; BFH-Urteil v. 16.7.65 VI 71/64 U, BStBl. II 1965, S. 618 und BFH-Urteil v. 14.5.69 VI R 174/68, BStBl. II 1969, S. 501; Zur Vergleichbarkeit der Verhältnisse vgl. RFH-Urteil v. 5.6.25, I A 17/25, RStBl. 1925, S. 169 und ähnlich BFH-Urteil v. 3.7.68 I 83/65, BStBl. II 1969, S. 14 "unter vergleichbaren Umständen";

3) zum arm's length-Prinzip vgl. KLUGE, V., Das internationale Steuerrecht der Bundesrepublik, in: WEBER, H., Einführung in das besondere Steuerrecht, Bd. III, München 1976, S. 68 -71; FLICK, H./WASSERMEYER, F./BECKER, H., Kommentar zum Außensteuergesetz, 3. Aufl. Köln 1973, Stand: Oktober 1980, § 1 Anm. 132-136;

Konzerneinheit als unabhängiges Unternehmen gehabt hätte. Vielmehr kommt es darauf an zu ermitteln, welchen Beitrag die einzelne Konzerneinheit zum Gesamtkonzernergebnis leistet. Der Begriff der Unabhängigkeit ist daher nur als objektivierendes Element für die Abrechnung interner Transaktionen zu verstehen¹⁾.

Das Ausgehen vom arm's length-Prinzip hat zwei Konsequenzen: Zunächst wird mit der Annahme der Unabhängigkeit auf die Berücksichtigung der wirtschaftlichen Einheit des Konzerns verzichtet²⁾. Während bei der Aufteilung des Gesamtkonzernergebnisses nach der Einheitstheorie vom Konzern als wirtschaftlicher Einheit ausgegangen wird, steht bei diesem Konzept das einzelne Konzernglied im Vordergrund. Zweite Konsequenz ist, daß die Betrachtung der einzelnen Konzernglieder notwendig eine Einzelbetrachtung der konzerninternen Transaktionen nach sich zieht. Jede Transaktion muß separat beurteilt werden, inwieweit durch ihre Verrechnung eine Verlagerung von Gewinnen zwischen den Konzerneinheiten bewirkt worden sein könnte. Durch diese Einzelbetrachtung soll erreicht werden, den Besonderheiten jeder konzerninternen Transaktion im multinationalen Unternehmen Rechnung zu tragen und dadurch die Gewinnaufteilung im Gegensatz zu einer Globalaufschlüsselung (nach der Einheitstheorie) zu verfeinern³⁾.

-
- 1) vgl. KUMPF, W., a.a.O., S. 69; vgl. auch die SEC-Vorschriften des amerikanischen Rechts, US-Reg. zu SEC. 482 IRC. Diese sind bei FLICK/WASSERMEYER/BECKER, a.a.O., als Anhang I zu § 1 AStG englisch/deutsch abgedruckt;
 - 2) vgl. PÖPPL, F.: Aktienrechtlicher Minderheitenschutz durch den "Abhängigkeitsbericht". Ein betriebswirtschaftlicher Beitrag zum Aktiengesetz von 1965, Stuttgart 1972, S. 6;
 - 3) vgl. KUMPF, W., a.a.O., S. 70;

111. Untersuchung des Konzepts

1110. Nichtbeachtung der wirtschaftlichen Einheit des Konzerns

Ein Nachteil der mit dem arm's length-Prinzip verbundenen Gewinnaufteilungsmethode wird darin gesehen, daß die Annahme der Unabhängigkeit nicht der Wirklichkeit entspricht und die organisatorischen und wirtschaftlichen Beziehungen des Konzernverbundes unberücksichtigt läßt.¹⁾ Das führt dazu, daß einerseits konzerninterne Gewinne realisiert werden und andererseits ein Verlustausgleich fehlt.

Ein konzerninterner Gewinn entsteht, wenn Leistungen zwischen zwei Konzerneinheiten mit einem über den Selbstkosten des Konzerns liegenden Entgelt verrechnet werden. Das Problem besteht nun darin festzulegen, zu welchem Zeitpunkt ein solcher konzerninterner Gewinn als realisiert anzusehen ist. Aus der Sicht des Gesamtkonzerns erfolgt die Realisierung erst beim Umsatz mit einem fremden Dritten, d. h. mit einem außerhalb des Konzerns stehenden Abnehmer. Aus der Sicht der einzelnen Konzerngesellschaft ist der Gewinn dagegen bereits dann realisiert, wenn ein Außenumsatz getätigt wird, unabhängig davon, ob der Abnehmer dem Konzern angehört oder nicht, da sie in diesem Augenblick einen Anspruch auf Vergütung der von ihr erstellten Leistung erwirbt.²⁾

Für den Konzern als wirtschaftliche Einheit kann der sich aus dem arm's length-Prinzip ergebende Realisierungszeitpunkt problematisch sein, weil dadurch unter Umständen ein Gewinn der Besteuerung unterworfen wird, der noch nicht am Markt realisiert wurde. Dies kann zu Liquiditätsproblemen führen.³⁾ Bei einer Nichtbestätigung der bereits besteuerten internen Gewinne durch den Markt droht ein Substanzverzehr.⁴⁾ Das Marktrisiko wird innerhalb des Konzerns auf das am Markt operierende Konzernglied verlagert.

1) vgl. NIEMANN, U., a.a.O., S. 105f; PÖPPL, F., Aktienrechtlicher Minderheitenschutz, a.a.O., S. 6;

2) vgl. ZITZELBERGER, S., a.a.O., S. 43;

3) vgl. WÖHE, G., Bilanzierung und Bilanzpolitik, München 1971, S. 686;

4) vgl. ZITZELBERGER, S., a.a.O., S. 71; NIEMANN, U., a.a.O., S. 2;

Die Realisierung konzerninterner Gewinne, die nach herrschender Meinung im deutschen Steuerrecht geboten ist¹⁾, wurde in der Literatur immer wieder abgelehnt²⁾. Es fällt jedoch auf, daß sich diese Untersuchungen in der Regel auf den nationalen Bereich beschränken. Daß zwischen der Gewinnrealisierung im nationalen und zwischenstaatlichen Bereich zu differenzieren ist, hat Rasch eindeutig herausgestellt. Während er für nationale Konzerne eine innerkonzernliche Gewinnrealisierung ablehnt, hält er bei konzerninternen Transaktionen über die Grenze die Regelung des § 1 ASTG, die mit ihrem Hinweis auf das arm's length-Prinzip eine Gewinnrealisierung fordert, für richtig³⁾.

Notwendigerweise führt die direkte Methode zu einer Realisierung konzerninterner Gewinne. Nur aus diesem Grund diese Methode abzulehnen, erscheint jedoch ungerechtfertigt, da eine solche Realisierung zwar Probleme aufwirft, aber im internationalen Konzern zumindest aus den letztgenannten Gründen der Praktikabilität als vertretbar angesehen werden sollte.

Ein weiterer Ansatzpunkt für die Kritik am arm's length-Prinzip bildet das Fehlen eines Verlustausgleichs. Dies kann dazu führen, daß die Summe der besteuerten Teilgewinne innerhalb eines internationalen Konzerns den Konzerngesamtgewinn übersteigt und ein internationaler Konzern dadurch gegenüber einem nationalen Konzern benachteiligt wird⁴⁾. Besteht ein Konzern z.B. aus den

1) vgl. ZITZELBERGER, S., a.a.O., S. 73; BERGSTEINER, W., a.a.O., S. 97; NIEMANN, U., a.a.O., S. 172; WEBER, H., Zu einigen Grundfragen der Besteuerung verbundener Unternehmen. Zugleich eine Stellungnahme zum Gutachten von Prof. Dr. Harold Rasch zum 49. Deutschen Juristentag 1972, in: Juristenzeitung 1972, S. 486;

2) vgl. NIEMANN, U., a.a.O., 1968, S. 58 und 172; WEITKAMP, J., Erfolgskonsolidierung in Konzernabschlüssen, Berlin 1971, S. 30 f. und 98 f.; RÖSLER, W., Die Behandlung ..., a.a.O., S. 62 und 85. Eine Realisierung konzerninterner Gewinne halten mit verschiedenen Einschränkungen für geboten oder zumindest für zulässig KERN, W., a.a.O., S. 87 f.; ZITZELBERGER, S., a.a.O., S. 97 ff.;

3) vgl. RASCH, H., a.a.O., S. G 68 ff.;

4) vgl. HÖHN, E., Die Besteuerung von Unternehmen mit Betriebsstätten aus Schweizer Sicht, in: Steuerprobleme in der erweiterten Europäischen Gemeinschaft, hrsg. von der Deutschen Gesellschaft f. Betriebswirtschaft, Berlin 1972, S. 89 für die analoge Problematik im Rahmen der Betriebsstättenbesteuerung;

Gesellschaften 1, 2 und 3 mit Sitz in den Staaten A, B und C, wobei 1 und 2 mit einem Gewinn von 500 bzw. 1.000 abschließen, während 3 Verluste in Höhe von 400 hat, so führt ein fehlender Verlustausgleich dazu, daß dem tatsächlichen Konzerngesamtgewinn von 1.100 ein bester Steuerter Gewinn von 1.500 gegenübersteht.

Die direkte Methode führt zwar nicht zu einem automatischen Verlustausgleich, sie schließt aber andererseits die Berücksichtigung von Verlusten nicht grundsätzlich aus:¹⁾ So ist eine Berücksichtigung durch Bewertungsabschläge bei der Bilanzierung der jeweiligen Beteiligung gegeben. In Westdeutschland ist darüber hinaus gem. § 3 Auslandsinvestitionsgesetz auch bei Anwendung der getrennten Rechnungslegung in Verbindung mit dem arm's length-Prinzip eine Berücksichtigung der Verluste ausländischer Tochtergesellschaften möglich. Diese Möglichkeiten sind jedoch auf den nationalen Bereich beschränkt. Internationale Regelungen, wie z.B. eine internationale steuerliche Organschaft, existieren im internationalen Steuerrecht der Bundesrepublik Deutschland nicht.²⁾ Die Berücksichtigung von Verlusten bleibt damit auf den nationalen Bereich und die jeweils dort geltenden Regeln beschränkt.

1) vgl. MENCK, Th., Die Besteuerung ..., a.a.O., S. 74 f.; STOLK, J.L., Die Behandlung multinationaler Konzerne als Einheit im Steuerrecht, Diss. St. Gallen 1972, S. 74 ff. und 165 f.;

2) vgl. zu dieser Problematik KLUGE, V., a.a.O., S. 59 und S. 119;

1111. Schwierigkeiten der Bewertung der zu überprüfenden Transaktionen - Unbestimmtheit des arm's length-Prinzips

Die Feststellung überhöhter Verrechnungspreise hängt davon ab, ob es den Finanzbehörden gelingt, folgende Voraussetzungen zu ermitteln:

- welche Leistungen zwischen den betreffenden Einheiten des multinationalen Unternehmens erbracht worden sind.
- mit welchem Betrag diese Leistungen vergütet worden sind und
- welchen Preis voneinander unabhängige Unternehmen unter den gleichen Umständen vereinbart hätten.¹⁾

Schwierigkeiten bei der Überprüfung der Angemessenheit der Preise treten bereits auf, wenn es um die Ermittlung des relevanten Sachverhaltes geht, namentlich um die Ermittlung der konzerninternen Transaktion. Bestimmte Leistungen können schon ihrer Natur nach nicht ohne weiteres aus der Buchführung oder den Geschäftsunterlagen der betreffenden Gesellschaften abgelesen werden. Solche Leistungen sind z.B. die Überlassung von Geheimverfahren, Betriebsgeheimnissen und Erfahrungen oder Dienstleistungen auf den Gebieten der Geschäftsführung, des Marketing und der Werbung.²⁾

Gerade bei multinationalen Unternehmen, deren oft große Anzahl von Konzerneinheiten über die ganze Welt verteilt ist, wird dieses Problem besonders deutlich. So ist es keine Seltenheit, daß im Gesamtkonzern einige Hunderttausend verschiedene Artikel hergestellt und zwischen den Konzerngesellschaften hin- und hertransferiert werden. Kein Prüfer ist dann je in der Lage, jeden einzelnen Verkaufsvorgang zu überprüfen.³⁾

Schon der Konzentrationsbericht von 1964 vor der Aktienrechtsnovelle 1965 stellte fest, "daß es selbst für sachverständige Prüfer außerordentlich schwierig ist, mögliche Benachteiligungen ...

1) vgl. HÖPPNER, H.-D., a.a.O., S. 469;

2) vgl. BERGSTEINER, W., a.a.O., S. 98 ff.;

3) vgl. HÖPPNER, H.-D., a.a.O., S. 469;

aufzufinden und den Tatbestand so weit zu klären, daß eine Schädigung als erwiesen angesehen werden kann."¹⁾ Auf der anderen Seite fehlt in den verfügbaren Unterlagen der betreffenden Gesellschaften häufig auch jeder Hinweis darauf, in welchem Umfang Aufwendungen zum Nutzen (oder zu Lasten) anderer Unternehmensteile getätigt worden sind. Dies gilt besonders dann, wenn nichtmonetäre Leistungen in Verbindung mit monetären Leistungen erbracht werden. Sind trotz der Schwierigkeiten die konzerninternen Geschäfte identifiziert, so kann das Problem entstehen, wie diese nicht in Geld bestehenden Gegenleistungen quantitativ erfaßt werden können.²⁾

1) vgl. Bericht über das Ergebnis einer Untersuchung der Konzentration in der Wirtschaft v. 29.2.1964, Deutscher Bundestag 4. Wahlperiode, Dr. IV-2320, Bonn 1964, Anlagen-Band 91, S. 67. Wie sich das Fehlen objektiver Kriterien auswirken kann, zeigt das bekannte Beispiel der Firma Kohn V. American Metal Climax (AMAX). AMAX, eine große internationale Rohstoffgesellschaft, übernahm eine andere Bergbaugesellschaft. Streitig war die Entschädigung der durch den Übernahmeplan ausgeschlossenen Minderheitsaktionäre. Die Schätzungen der von AMAX übernommenen Werte schwankten zwischen 303 und 489 Mio. US-Dollar. Das Gericht erkannte als Grundlage für die Entschädigung eine Minimalgrenze von 311 Mio. US-Dollar an, nicht zuletzt deshalb, weil auf Seiten der Minderheitsaktionäre kein Gutachter vorhanden war, AMAX dagegen "qualifizierte" Gutachter wie Banken, Finanz- und Rechtsberater in die Verhandlung schickte. Vgl. WALDE, Th., Die Angemessenheit konzerninterner Transfergeschäfte bei multinationalen Unternehmen nach Konzernrecht, AG 1974, S. 373;

2) vgl. SEIDEL, G., a.a.O., S. 105;

Zur Ermittlung der "Angemessenheit" eines Verrechnungspreises werden in Praxis und Schrifttum als Maßstäbe Marktpreise, Wiederbeschaffungspreise und Kostenpreise genannt. Auch eine Ableitung aus der Preistheorie wird versucht.¹⁾ Im folgenden sollen diese Richtwerte auf ihre Eignung als Vergleichsmaßstab untersucht werden.

11110. Der Marktpreis als Vergleichsmaßstab

Dem Ansatz eines Marktpreises als Vergleichsmaßstab wird von einigen Autoren der Vorrang gegeben, weil dies verhindern, daß Gewinne (mittels marktunüblicher Preise) auf andere Konzernunternehmen verlagert werden; der Marktpreis sei insofern verlagerungsneutral.²⁾

Werden jedoch Marktpreise als Kriterien der Kontrolle über Verrechnungspreise herangezogen, so stellen sich sogleich die Schwierigkeiten ein, mit denen ein Fremdvergleich konfrontiert wird. Denn so unproblematisch der Marktpreis als Beurteilungskriterium auf den ersten Blick auch erscheinen mag, so korrekturbedürftig erweist er sich in der überwiegenden Zahl der Fälle.³⁾ Die Kriterien für eine Korrektur sind mannigfaltig.

1) vgl. hierzu MOXTER, A., Der Einfluß von Publizitätsvorschriften auf das unternehmerische Verhalten, Köln und Opladen 1962, S. 145 ff.; RICHARDT, H., a.a.O., S. 66 f. m.w.N.; WÄLDE, Th., Die Angemessenheit ..., a.a.O., S. 372; BERGSTEINER, W., a.a.O., S. 103 ff.; LANGENEGGER, E., Konzernunternehmenspolitik, Bern 1967, S. 69 ff.; vgl. auch BFH-Urteil I 261/63 v. 16.3.67, BStBl. III 1967, S. 626;

2) vgl. KERN, W., a.a.O., S. 104; SEIDEL, G., a.a.O., S. 115;

3) vgl. RICHARDT, H., Der aktienrechtliche Abhängigkeitsbericht unter ökonomischen Aspekten, Wiesbaden 1974, S. 69; HOFFMANN, W.-D., Der Preisvergleich als vorrangige Methode zur Prüfung des angemessenen Verrechnungspreises im internationalen Konzern, RIW/AWD 1977, S. 11;

Ein absoluter Maßstab für die Beurteilung der Angemessenheit von Verrechnungspreisen kann der Marktpreis nämlich zunächst nur dann sein, wenn er unter den Bedingungen des sog. vollkommenen Marktes zustandegekommen ist, d.h. "dieses Gut in den Augen der Marktteilnehmer völlig homogen ist."¹⁾ In der Realität gibt es jedoch keine vollkommenen Märkte und gilt folglich die Homogenitätsbedingung nicht.²⁾ Nach BERGSTEINER müssen die zum Vergleich heranzuziehenden Marktpreise aber nicht unbedingt aufgrund eines Wettbewerbs unter vollkommener Konkurrenz zustandegekommen sein.³⁾ Ein unter unabhängigen Marktpartnern zustandegekommener Marktpreis liegt demnach auch dann vor, wenn nur wenige Anbieter oder Nachfrager den Marktpreis durch ihre Marktmacht beeinflussen können.⁴⁾ Setzt ein Konzernunternehmen also wegen seiner Stellung als alleiniger Anbieter Monopolpreise gegenüber unabhängigen Unternehmen durch, dann müssen diese Marktpreise auch beim innerkonzernlichen Leistungsaustausch als angemessene Verrechnungspreise anerkannt werden.⁵⁾ Wenn jedoch Marktpreise, die sich auf unvollkommenen Märkten gebildet haben, zur Beurteilung der Angemessenheit herangezogen werden, so hat das folgende Konsequenz: Statt eines einzigen Vergleichspreises existiert ein "Bündel" von Preisen.⁶⁾ Eine Beurteilung kann daher nur im Rahmen bestimmter Bandbreiten zwischen den Extrempreisen erfolgen.⁷⁾ Der Vergleich mit dem Marktpreis ist also von vornherein ausgeschlossen; es kommen für den Prüfer jeweils mehrere Preise in Betracht. Ein multinationales Unternehmen

1) PÖPPL, F., Die Problematik der Beurteilung von Leistungsentgelten im internationalen Konzern nach deutschem Steuerrecht, DSTZ/A, 1974, S. 161;

2) vgl. ARNDT, H., Markt und Macht, a.a.O., S. 24 f.; ders., Irrwege ..., a.a.O., S. 36-38;

3) vgl. BERGSTEINER, W., a.a.O., S. 106;

4) vgl. KUMPF, W., a.a.O., S. 162 f.;

5) vgl. BERGSTEINER, W., a.a.O., S. 106;

6) vgl. PÖPPL, F., a.a.O., S. 161;

7) vgl. BREZING, J., Zum Fremdvergleich bei der Ermittlung des Verrechnungspreises zwischen der Kapitalgesellschaft und ihrem Gesellschafter, FR 1972, S. 483 f.;

seinerseits hat somit die Möglichkeit, den Verrechnungspreis innerhalb einer gewissen Bandbreite festzusetzen.

Nach einer Untersuchung mehrerer Unternehmen hat SCHULMAN festgestellt, daß zwei von neun größeren Unternehmen intern zwei Preislisten führen, eine für die Verwaltung und eine für die (echte) Leistungsbemessung.¹⁾

Wenn schon im Einzelfall die Bestimmung eines angemessenen Preises aus diesen Gründen nicht möglich ist, so ist es einleuchtend, daß auch keine generellen Maßstäbe, wie sie das Unabhängigkeitspostulat fordert, aufgestellt werden können.

Zur Ermittlung eines arm's length-Entgelts ist oft weder ein innerer noch äußerer Preisvergleich möglich, d.h., es sind weder Preisvergleiche aufgrund von gleichartigen Lieferungsge-
schäften mit nicht verbundenen Unternehmen, noch Preisver-
gleiche auf der Basis von Marktpreisen zwischen dritten, nicht
verbundenen Unternehmen möglich.²⁾ Dies ist z.B. dann gege-
ben, wenn die betreffende Transaktion nur in dem einen multi-
nationalen Konzern vorkommt, wie das bei dem Verkauf eines
bestimmten konzernspezifischen Zwischenprodukts der Fall sein
kann oder aber in dieser Weise nur zwischen den Konzernein-

1) vgl. SCHULMAN, J.S., Intracompany Pricing in the Multi-
national Enterprise, unveröffentlichte Doktor-These 1966,
HBS, zitiert bei WÄLDE, Die Angemessenheit konzerninter-
ner Transfersgeschäfte bei multinationalen Unternehmen
nach Konzernrecht, AG 1974, S. 371;

2) vgl. IDW, Zum OECD-Bericht über die Verrechnungspreise
bei multinationalen Unternehmen, DB 1980, S. 2454;

heiten abgewickelt wird.¹⁾ Hierzu gehören auch Halbfabrikate, die unterschiedliche Produktionsstufen in mehreren Konzernen durchlaufen, sowie Lieferungen von Spezialmaschinen bzw. -anfertigungen oder gebrauchten Gegenständen.²⁾ Diesen konzerninternen Leistungen stehen häufig keine vergleichbaren Leistungen außerhalb des Unternehmens gegenüber. Das wird immer häufiger vorkommen, da ein immer größer werdender Teil des Welthandels sich zwischen verbundenen Konzernunternehmen vollzieht.³⁾

Das Fehlen von Vergleichstransaktionen kann aber auch darauf zurückzuführen sein, daß der Konzern für die intern ausgetauschte Leistung eine Monopolstellung innehat.⁴⁾ Des weiteren können Marktpreise fehlen, weil die Leistungen, die erbracht worden sind, individuelle Gestalt haben und aus diesen Gründen keine vergleichbaren Verhältnisse bei unabhängigen Unternehmen existieren können; so z.B. bei der Überlassung von immateriellen Gütern, deren Wert sehr häufig auf ihrer Einmaligkeit beruht, wie dies bei Patenten der Fall ist.⁵⁾

Die Frage der Verfügbarkeit vergleichbarer Preise wird aber auch optimistisch beurteilt.⁶⁾

1) vgl. HAMMER, R.M./MORRIONE, M.S./RYAN, E., Concepts and techniques in determining the reasonableness of intercompany pricing between United States Corporations and their overseas subsidiaries, in: New York University, 30th Institute of Federal Taxation, New York 1972, S. 1436; vgl. LALL, S., Transfer Pricing and Developing Countries: Some Problems of Investigation, World Development, Vol. 7, 1979, pp. 63;

2) vgl. HÖPPNER, H.-D., a.a.O., S. 469;

3) vgl. BELLSTEDT, C., a.a.O., S. 192; vgl. auch oben Gliederungspunkt 03;

4) vgl. EBELING, K., Überlegungen zum neuen Außensteuerrecht aus der Sicht der steuerl. Betriebsprüf., in StBp 1971, S. 223;

5) vgl. HÖPPNER, H.-D., a.a.O., S. 469;

6) vgl. OTT, M., Die Bilanzierungsprobleme bei Konzernverflechtung, Frankfurt a.M. 1960, S. 68; LEHMANN, M.R., Industriekalkulation, 5. Aufl. 1964, S. 209;

Bei der BASF liegen "die wenigen Fälle, in denen für ein BASF-Produkt oder dessen Substitut kein Weltmarktpreis besteht, ... unter 5 Prozent des Gesamtgeschäfts."¹⁾ Nach Aussage des Geschäftsführers der Deutschen Unilever GmbH, Weingardt, bestehen in seinem Konzern für 90 % der grenzüberschreitenden internen Umsätze effektive Marktpreise bzw. Weltmarktpreise.²⁾ Als Quellen für vergleichbare Preise kommen neben den eigenen Aufzeichnungen über Preise für unabhängige Dritte vor allem zeitnahe Statistiken, Presseberichte, Börsennotierungen und Preisübersichten in Fachzeitschriften³⁾ in Betracht.

Von diesen Angaben ist aber nur schwer auf die Gesamtheit der Konzerne zu schließen. Zudem bildet ein innerkonzernliches Umsatzvolumen von 5 - 10 % des Gesamtumsatzes in vielen multinationalen Konzernen ein ganz beachtliches Verlagerungspotential.

Ein etwa in Frage kommender vergleichbarer Preis kann oft auch deshalb nicht zum Vergleich herangezogen werden, weil er durch die Qualität des Erzeugnisses, andere Verkaufsbedingungen, immaterielle Werte, die mit dem umgesetzten Gut verbunden sind, den Zeitpunkt des Geschäftsabschlusses oder der Absatzstufe und geographischen Lage des Marktes beeinflußt ist.⁴⁾

1) BASF AG, Stellungnahme zum Fragenkatalog für die öffentliche Anhörung des Ausschusses für wirtschaftliche Zusammenarbeit des Deutschen Bundestages am 11.11.1974 in Bonn über das Thema "Tätigkeit und entwicklungspolitischer Einfluß deutscher multinationaler Unternehmen in Entwicklungsländern", Ludwigshafen 1974, S. 12;

2) vgl. WEINGARDT, C.A., Diskussionsbeitrag in: Handelskammer Hamburg, Wie gefährlich sind die Multinationalen? Tatsachen, Probleme, Argumente. Eine Dokumentation des dritten Journalistenfachgesprächs der Handelskammer Hamburg, Hamburg 1974, S. 48;

3) Vgl. z.B. die Preisübersichten in den Fachzeitschriften Chemical Marketing Reporter ("Current prices of chemicals and related materials"), European Chemical News ("European chemical prices"), Europäischer Wirtschaftsdienst und Petroleum Intelligence Weekly;

4) Vgl. SEIDEL, G., a.a.O., S. 107 f.;

Zudem sind die Märkte, auf denen multinationale Unternehmen tätig sind, oft durch internationale Preisabsprachen (int. Kartelle) gekennzeichnet, so daß die Feststellung von unbeeinflussten Verrechnungspreisen in diesen Fällen von vornherein nicht möglich ist.¹⁾

Ein weiteres Problem kann darin bestehen, daß ein Marktpreis nicht repräsentativ für die Gesamtnachfrage und das Gesamtangebot eines Produktes ist, weil die nicht konzerninternen Transaktionen bei einem bestimmten Produkt im Vergleich zum Volumen der konzerninternen Transaktionen nur von untergeordneter Bedeutung sind.²⁾ In solchen Fällen hätte sich unter Umständen ein anderer Marktpreis ergeben, wären auch die konzerninternen Leistungen am freien Markt gehandelt worden.³⁾ Hierbei ist auch zu berücksichtigen, daß multinationale Konzerne einen vergleichbaren Marktpreis bewußt manipulieren können, wenn Transaktionen mit unabhängigen Dritten nur getätigt werden, um durch die dabei vereinbarten Preise ihre konzerninternen Verrechnungsentgelte gegenüber der Finanzverwaltung zu rechtfertigen.⁴⁾

Eine weitere Einschränkung der Brauchbarkeit von Marktpreisen kann aus dem "Konzerneffekt" resultieren. Dieser Konzerneffekt oder die sog. "passive Konzernwirkung" beruht auf bestimmten ertragsmäßigen Auswirkungen, welche die Eingliederung für die einzelnen Konzerngesellschaften hat.⁵⁾ Darunter sind alle Vor- und Nachteile zu verstehen, "die sich für einen Betrieb allein aufgrund des Eingegliedertseins in einen Unternehmensverbund ergeben bei völliger Passivität der Konzernleitung."⁶⁾

1) vgl. SAAGE, G., a.a.O., S. 222;

2) vgl. ZITZELSBERGER, S., a.a.O., S. 103; PÖPPL, F., Die Problematik ..., a.a.O., S. 161;

3) vgl. MESTMÄCKER, E.J., Verwaltung, Konzerngewalt und Rechte des Aktionärs, Karlsruhe 1958, S. 307; SAAGE, G., a.a.O., S. 221; PÖPPL, F., Aktienrechtlicher Minderheitenschutz durch den "Abhängigkeitsbericht". Ein betriebswirtschaftl. Beitrag zum Aktiengesetz von 1965, Stuttgart 1972, S. 50 f.;

4) vgl. BERGSTEINER, W., a.a.O., S. 109;

5) vgl. SEIDEL, G., a.a.O., S. 113;

6) SEIDEL, G., a.a.O., S. 113;

Beispielhaft lassen sich aufführen:¹⁾

- Auswirkungen im Beschaffungsbereich: Die Position bei Einkäufen wird durch größere Marktmacht verbessert; im vertikalen Verbund können Fertigungsprogramme aufeinander abgestimmt werden; die Gewinnung von Arbeitskräften kann durch bessere soziale Einrichtungen und größere Aufstiegschancen erleichtert werden.
- Auswirkungen im Fertigungsbereich: Positive Wirkungen können sich hier ergeben aus der Möglichkeit zur Rationalisierung durch Spezialisierung der Konzerngesellschaften und der Zentralisierung bestimmter Aufgaben im Rahmen der Fertigung in gemeinsamen Hilfsbetrieben, dem konzerninternen Wiedereinsatz von Abfällen oder Kuppelprodukten und der Möglichkeit des Erfahrungsaustausches und des Zugangs zu geheimen und geschützten Entwicklungen.
- Auswirkungen im Absatzbereich: Durch Abstimmung der Produktionsprogramme und die Möglichkeit zur Benutzung bestimmter Warenzeichen und Markennamen kann sich die Position im Absatzbereich verbessern; allerdings können schlechte Erfahrungen der Kundschaft mit einer der Konzerngesellschaften die Position auch der übrigen Konzerngesellschaften im Absatzbereich schwächen.
- Auswirkungen im Finanzierungsbereich: Nach außen hin wird die Eingliederung in einen Konzern im Regelfall zu einer Erhöhung der Kreditwürdigkeit führen; im Innenverhältnis ergeben sich Möglichkeiten des internen Finanzausgleichs für den kurz- und längerfristigen Finanzierungsbedarf.

1) Vgl. vor allem EVERLING, W., Der Verbundeffekt und seine Erfassung, BFuP 1963, S. 204 ff.; vgl. auch MOXTER, A., Offene Probleme ..., a.a.O., S. 646; SAAGE, G., a.a.O., S. 222; ZITZELSBERGER, S., a.a.O., S. 21; BUCHNER, R., Der Bericht des Vorstandes über Beziehungen zu verbundenen Unternehmen nach dem neuen deutschen Aktienrecht und seine betriebswirtschaftliche Problematik, ZfbF 1967, S. 37; RÖSLER, W., Die Behandlung der Gewinnrealisierung beim innerkonzernlichen Leistungsverkehr durch die Betriebswirtschaftslehre, das Handels- und Ertragsteuerrecht, Diss. Köln 1969, S. 76;

- Auswirkungen im Verwaltungsbereich: Vorteile können sich z.B. aus der Zentralisierung von Verwaltungsfunktionen und der Datenverarbeitung oder aus Erleichterungen des Abrechnungsverkehrs ergeben; negativ kann sich auswirken, daß durch die einheitliche Leitung die Entscheidungs- und Bewegungsfreiheit der einzelnen Konzerngesellschaft beschnitten wird. Weiterhin kann der Verwaltungsaufwand durch die notwendigen schriftlichen und persönlichen Verbindungen innerhalb des Konzerns erhöht werden.

Im Ergebnis dürften regelmäßig die Vorteile überwiegen und der Konzerneffekt sollte eine positive Größe darstellen.¹⁾ Die aufgezählten Auswirkungen einwandfrei konkret zu beziffern, wird jedoch kaum möglich sein.²⁾ Dadurch ist es auch nicht realisierbar, den Konzerneffekt in seiner Gesamtheit zu ermitteln und bestimmten Konzerngesellschaften zuzurechnen.³⁾ Der arm's length-Grundsatz ist deshalb seiner Natur nach ein künstlicher und wesensfremder Maßstab für die Prüfung von Verrechnungspreisen im Konzern, wenn dieser bei einer zusammengehörigen Gruppe von Gesellschaften, die in einer engen Beziehung untereinander stehen, angewendet wird.

Auch langfristige Verträge, die weit in die Zukunft reichen, wie z.B. langfristige Abnahmesicherungen, können eine Korrektur des Marktpreises erforderlich machen. Hierbei wird die Bewertungsproblematik besonders deutlich, denn obschon Zu- oder Abschläge gerechtfertigt erscheinen, so ist in vielen Fällen damit noch nicht gesagt, in welcher Höhe sie erfolgen sollen. Zur Feststellung der Angemessenheit der Preise, die bei Abschluß des Vertrages für seine Laufzeit fest vereinbart werden, sind in jedem Falle Schätzungen erforderlich, da erst die zukünftige Marktentwicklung abgewartet werden muß.⁴⁾

1) vgl. ZITZELBERGER, S., a.a.O., S. 21; SAAGE, G., a.a.O., S. 222;

2) vgl. EVERLING, W., a.a.O., S. 208; ZITZELBERGER, S., a.a.O., S. 24; RÖSLER, W., a.a.O., S. 77;

3) vgl. BUCHNER, R., a.a.O., S. 37; vgl. auch STROBL, J., Kritische Anmerkungen, a.a.O., S. 408 f.;

4) vgl. RICHARDT, H., a.a.O., S. 76;

Aus den bisher aufgezeigten Problemen des arm's length-Prinzips resultiert zugleich auch das größte Problem bei der praktischen Anwendung des Marktpreisvergleichs. Es ist dies die Bemessung von Abweichungen durch Zu- oder Abschläge von einem festgestellten Vergleichspreis. Trotz der Notwendigkeit, Abweichungen zum Vergleichspreis vorzunehmen, gibt es nämlich bestimmte Abweichungen, die in ihrer Wirkung auf das Entgelt nicht quantifizierbar sind. Diese sind z.B.:

- Einfluß unterschiedlicher Wettbewerbsbedingungen und staatlicher Kontrollen
- Einfluß eigener technischer Leistungen, die bei der Vergleichstransaktion nicht vorliegen
- Unterschiede bei der Warenzeichenverwendung.¹⁾

Das bedeutet für den praktischen Fall, daß ein vom Marktpreis abweichender konzerninterner Verrechnungspreis oft deshalb nicht korrigiert werden kann, weil die eben genannten Einflüsse zahlenmäßig im Verrechnungspreis keine Berücksichtigung finden können.

Zusammenfassend ist festzustellen, daß der Marktpreis ein zur Überprüfung der konzerninternen Verrechnungspreise multinationaler Unternehmen ungeeigneter Maßstab ist.

1) vgl. KUMPF, W., a.a.O., S. 170;

11111. Der Wiederverkaufspreis als Vergleichsmaßstab

Die aufgezeigten Schwierigkeiten bei der Ermittlung eines Marktpreises als Vergleichsmaßstab könnten zu der Annahme führen, daß die Orientierung am arm's length-Prinzip zur Lösung des Problems des angemessenen Verrechnungspreises grundsätzlich nicht viel weiter führt. Diese Auffassung würde jedoch von einer zu engen Definition des arm's length-Prinzips ausgehen. Denn der vom arm's length-Grundsatz geforderte Vergleichsmaßstab ist nicht nur als eine tatsächlich gegebene, sondern auch als eine hypothetisch gedachte Größe aufzufassen.¹⁾ Einmal ist der Preis (als Vergleichsmaßstab) heranzuziehen, den unabhängige dritte Unternehmen erbringen (tatsächlich gegebene Größe) und weiterhin aber auch der Preis, den unabhängige Dritte unter gleichen Umständen wahrscheinlich erbracht hätten (hypothetische Größe).²⁾ Die Nichtfeststellbarkeit eines tatsächlichen arm's length-Entgeltes als Vergleichsmaßstab bestimmter konzerninterner Leistungen bedeutet daher noch nicht, daß das arm's length-Prinzip undurchführbar ist. Es ist vielmehr dann zu prüfen, ob auch eine hypothetische Größe als Vergleichsmaßstab nicht zu finden ist. Ein so ermitteltes Entgelt wird auch als "arm's length-Entgelt im weiteren Sinne" bezeichnet.³⁾

Zur Ermittlung eines arm's length-Preises, der vereinbart worden wäre, kann vom Wiederverkaufspreis ausgegangen werden. Nach BECKER ist diese Methode dann anzuwenden, wenn die Preisvergleichsmethode nicht zum Ziel führt.⁴⁾ Die Methode besteht darin, von dem Wiederverkaufspreis an unabhängige Dritte eine Spanne, bestehend aus Selbstkosten des Wiederverkäufers und einer angemessenen Gewinnmarge (Rohgewinnspanne), abzuziehen, um so zu einem Verrechnungspreis für den konzerninternen Einkauf zu gelangen, wie ihn unabhängige Partner vereinbart hätten.⁵⁾

1) vgl. KUMPF, W., a.a.O., S. 78;

2) vgl. SEIDEL, G., a.a.O., S. 109;

3) vgl. KUMPF, W., a.a.O., S. 79;

4) vgl. BECKER, H., in: FLICK/WASSERMEYER/BECKER, a.a.O., § 1 AStG, A. 201;

5) vgl. BECKER, H., in: FWB, § 1 AStG Anm. 202; vgl. auch MENCK, Th., Die Besteuerung ..., DStZ (A) 1972, S. 69; vgl. auch BFH-Urteil I 220/64 vom 1.2.67, BStBl. 1967 III, S. 495;

Gegen das Ausgehen vom Wiederverkaufspreis bestehen einige grundsätzliche Bedenken. So wird angeführt, daß die Gewinnspanne nicht, wie es bei dieser Methode unterstellt wird, vom Konzern festgelegt, sondern vom Markt und der Tüchtigkeit des Unternehmens bestimmt werde.¹⁾ KUMPF gibt jedoch zu bedenken, daß die Methode nicht zu einer völligen Isolierung vom Markt führe. Ausgangspunkt sei ja der Wiederverkaufspreis am Markt, und auch die Rohgewinnspanne solle mit einer unter vergleichbaren Umständen realisierten Spanne verglichen werden.²⁾

Ein weiterer Nachteil wird in der Verankerung von Standardgewinnen gesehen,³⁾ die den Konzernunternehmen die Möglichkeit nimmt, die Variation der Rohgewinnspannen als Mittel der Wettbewerbspolitik einzusetzen.⁴⁾ Ein durch besondere unternehmerische Leistung erzielter hoher Rohgewinnsatz bleibt dann unberücksichtigt, wenn vergleichbare Unternehmen weniger hohe Sätze aufzuweisen haben. Umgekehrt können bei einem konzernabhängigen Vertriebsunternehmen so lange keine Verluste mit steuerlicher Wirkung entstehen, wie die unabhängige Konkurrenz rentabel arbeitet.⁵⁾

Die hauptsächliche Schwierigkeit bei der praktischen Anwendung der Wiederverkaufspreismethode liegt in der Bestimmung einer angemessenen Rohgewinnspanne. Bei der Bestimmung ist zuerst der Begriff Rohgewinnspanne zu klären, d. h., es ist festzulegen, ob sie die Differenz zwischen Einkaufs- und Wiederverkaufspreis darstellt oder ob sie lediglich die Gewinnmarge umfaßt. Letztere ist neben den Selbstkosten des wiederverkaufenden Unternehmens bei der Rückrechnung zu berücksichtigen.⁶⁾ Dann ist zu regeln, wann eine Spanne als vergleichbar anzusehen ist.

1) vgl. BECKER, H., in: FWB, a.a.O., § 1 AStG Anm. 72;

2) vgl. KUMPF, W., a.a.O., S. 178;

3) vgl. BECKER, H., in: FWB, a.a.O., § 1 AStG Anm. 204; BELLSTEDT, C., a.a.O., S. 170 f.;

4) vgl. STROBL, J./ZIRKEL, K., a.a.O., S. 467; vgl. auch BECKER, H., Konzernumlagen und Konzernpreise im deutschen Außensteuerrecht, IWB, Fach 3, Deutschland Gruppe 4, S. 105;

5) vgl. STROBL, J./ZIRKEL, K., a.a.O., S. 467;

6) vgl. BÄHR, G., a.a.O., S. 109;

Hierzu werden branchenübliche Handelsspannen für einen möglichen Vergleichsmaßstab gehalten.¹⁾ Solche Spannen, ob es sich nun um die Distributionsspanne verschiedener Handelsbranchen oder um den durchschnittlichen Anteil von Vertriebskosten am Umsatz bzw. den Gesamtkosten handelt, variieren jedoch so stark,²⁾ daß von der "Fragwürdigkeit durchschnittlicher Branchenkennzahlen"³⁾ gesprochen wird. Branchendurchschnittliche Spannen, falls überhaupt auf sie zurückgegriffen werden soll, können innerhalb der Wiederverkaufspreisorientierung allenfalls als grober Orientierungsrahmen dienen.

Das Ausgehen von Wiederverkaufspreisen wird in erster Linie auf Konzernglieder mit Handelsfunktionen beschränkt sein, die die konzernintern erworbenen Güter ohne wesentliche Veränderungen an unabhängige Dritte veräußern.⁴⁾ In solchen Fällen wird von internationalen Konzernen diese Methode auch zur Bildung interner Verrechnungspreise benutzt. Dies sei am Beispiel des VW-Konzerns dargestellt.⁵⁾ VW geht für die Ermittlung des Verrechnungspreises zwischen der VW-AG als Produzent und der VW of America als Vertriebsgesellschaft von dem nach Marktgesichtspunkten festgelegten Kundenpreis für das Fahrzeug in USA aus. Nach Abzug der Handelsspanne für Händler und Großhändler ergibt sich der Verkaufspreis des Generalimporteurs VW of America. Diese Gesellschaft erhält eine Spanne zugebilligt, die zum einen nach ihrer Aufgabenstellung bemessen wird und die zum anderen an den Spannen unabhängiger Generalimporteure orientiert ist. Unter Berücksichtigung dieser Spanne, der Umsatzsteuer sowie der Einfuhrbelastungen in den USA und der Transportkosten vom Herstellerwerk zum Generalimporteur wird der Verkaufspreis für die produzierende VW-AG berechnet.⁶⁾

1) vgl. BÄHR, G., a.a.O., S. 109;

2) vgl. die auf empirische Erhebungen der BWL gestützten Zahlenangaben bei BÄHR, G., a.a.O., S. 110;

3) BÄHR, G., ebenda;

4) vgl. MENCK, Th., a.a.O., S. 69; SCHRÖDER, S./HOPPSTÄDTER, K., Verrechnungspreise, Zinsen und Vergütungen für sonstige Finanzierungsleistungen in internationalen Konzernen, StBp 1972, S. 27; SCHRÖDER, J., Internationale Konzernverrechnungspreise aus deutscher Sicht, in: Verrechnungspreise im multinationalen Unternehmen, hrsg. von der Deutschen Gesellschaft für Betriebswirtschaft, Berlin 1974, S. 79;

5) vgl. hierzu KUMPF, W., a.a.O., S. 180 f.;

6) vgl. WEBER, P.J., Konzernverrechnungspreise in der Automobilindustrie (VW-Konzern), ZfbF, Sonderheft 2/73, S. 22.

In der Praxis wird die Methode trotz grundsätzlicher Eignung oft an den Schwierigkeiten der praktischen Durchführung, insbesondere der Feststellung einer vergleichbaren Spanne, scheitern.¹⁾ Soweit Transaktionen gleicher Güter verglichen werden, wird man versuchen, direkt einen vergleichbaren Marktpreis abzuleiten. Bei unterschiedlichen Gütern wird es dagegen schwer sein, vergleichbare Verhältnisse zu finden und gegebenenfalls die dort üblichen Spannen festzustellen.

1) vgl. STAHL, K.E., Das Verbot der Benachteiligung unabhängiger Aktiengesellschaften. Ein Beitrag zur Konkretisierung des Begriffs "Nachteil" in § 311 des Aktiengesetzes unter Berücksichtigung von Anregungen aus dem Recht der Vereinigten Staaten, Diss. Freiburg 1972, S. 41;

11112. Der Kostenpreis als Vergleichsmaßstab

Um das Entgelt festzustellen, das vereinbart worden wäre, kann auch von der Kalkulation der Konzernunternehmen ausgegangen werden. Dies soll in der Weise geschehen, daß zu den ermittelten Selbstkosten im Normalfall ein der "Wertschaffung entsprechender angemessener Gewinn gerechnet werden soll."¹⁾

Wird unterstellt, daß unter unabhängigen fremden Wirtschaftssubjekten auf die Dauer gesehen ein Preis zustandekommt, der dem Anbieter seine Kosten zuzüglich eines angemessenen Gewinns vergütet,²⁾ dann ist eine Kostenorientierung zur Errechnung eines arm's length-Entgelts geeignet. Das aus Kosten plus Gewinnaufschlag errechnete Entgelt vermeidet dann Gewinnverlagerungen beim konzerninternen Leistungsaustausch.³⁾ Die Schwäche dieser Methode liegt jedoch darin, daß diese Annahme kurzfristig nicht immer zutreffend sein wird.⁴⁾ Bei der Ausgestaltung dieser Methode muß zunächst mit Hilfe des betrieblichen Rechnungswesens versucht werden, sämtliche der Leistung zurechenbaren Kosten zu erfassen. Nach KILGER wird diese Aufgabe in der Kostenträger-Stückrechnung vollzogen, indem alle Einzelkosten direkt und alle Gemeinkosten indirekt, "d.h. mit Hilfe der in der Kostenstellenrechnung ermittelten Kalkulationssätze, auf die Erzeugnisse verrechnet werden, durch deren Produktion und Absatz sie verursacht worden sind."⁵⁾ Wenn auch für die Einzelkosten die Kostenverursachung direkt erkennbar ist, so ist für einen Großteil der Gemeinkosten eine verursachungsgerechte Zurechnung nicht möglich, weil nur ein indirekter Zusammenhang mit dem Kostenträger besteht. Die Aufschlüsselung der allgemeinen Kostenstellen des Konzerns (Zentrale Verwaltung, Steuer-, Rechts-, Werbe- und Forschungsabteilung,

1) SEIDEL, G., a.a.O., S. 123; vgl. auch BFH-Urteil v. 21.12.1972, I R 70/70, BStBl. II 1973, S. 449;

2) BERGSTEINER, W., a.a.O., S. 121 f. und S. 126;

3) vgl. KERN, W., a.a.O., S. 109; ZITZELSBERGER, S., a.a.O., S. 108; BERGSTEINER, W., a.a.O., S. 121 und 126;

4) vgl. KUMPF, W., a.a.O., S. 187;

5) KILGER, W., Flexible Plankostenrechnung und Deckungsbeitragsrechnung, 8. Aufl., Wiesbaden 1981, S. 21;

Rechenzentrum etc.) kann den Ansatzpunkt für Gewinnverlagerungen bilden, da Maßgrößen oder Zurechnungsschlüssel immer nur Hilfsinstrumente sind, die leicht zu einer Kostenverteilung führen können, die von der Kostenverursachung abweicht. Hierdurch kann eine ungleiche Verteilung der Kosten zwischen den Konzerneinheiten stattfinden.¹⁾

Geht man trotz der genannten Schwierigkeiten davon aus, daß mit Hilfe des betrieblichen Rechnungswesens die Kostenzurechnung auf eine Leistung möglich ist, dann wird der Umfang der ermittelten Selbstkosten von der Art der Kosten beeinflusst.

Es ist dann nämlich zu entscheiden, ob die Selbstkosten auf der Basis von Ist-, Normal- oder Plankosten errechnet werden sollen. Die Ist-Kostenrechnung ist eine Vergangenheitsrechnung, bei der Zufälligkeiten wie Preisschwankungen am Beschaffungsmarkt oder Störungen im Produktionsablauf nicht eliminiert werden.²⁾ Der Nachteil einer solchen Rechnung besteht aus der Sicht des arm's length-Prinzips darin, daß Kosteneinflüsse aus einem unwirtschaftlichen Produktionsprozeß beim liefernden Konzernunternehmen nicht abgespalten werden, sondern vielmehr auf das abnehmende Konzernunternehmen weitergewälzt werden.³⁾ Ein wichtiger Nachteil der Istkostenverrechnung wird in der Tatsache gesehen, daß die Selbstkosten erst eine gewisse Zeit nach der Transaktion festgestellt werden können.⁴⁾ Die Normalkostenrechnung baut ebenfalls auf Vergangenheitswerten auf, setzt aber bestimmte Kosten nicht mehr mit ihren tatsächlichen, sondern mit durchschnittlichen Mengen und Preisen an. So können bei Bildung der Durchschnittswerte eventuell eingetretene Veränderungen der Kosteneinflußfaktoren oder auch Zufallseinflüsse durch Aktualisierung der Mittelwerte berücksichtigt werden.⁵⁾ Bei der Plankostenrechnung werden die bei wirtschaftlicher Durchführung der Produktion anfallenden Kosten auf-

1) vgl. SEIDEL, G., a.a.O., S. 124;

2) vgl. KILGER, W., a.a.O., S. 27 ff.;

3) vgl. WEITKAMP, J., Besteuerung verbundener Unternehmen, Habilschrift, Berlin 1975, S. 57; IDW, OECD-Bericht, a.a.O., S. 2454 f.;

4) vgl. ZITZELSBERGER, S., a.a.O., S. 107;

5) vgl. KILGER, W., a.a.O., S. 32 ff.;

grund genauer Vorausberechnung vorgegeben. Es handelt sich um eine auf die Zukunft gerichtete Rechnung, die sich ganz von effektiven Kosten löst. Abweichungen zwischen den vorgegebenen Kosten und den Istkosten werden als wichtiges Instrument der Kostenkontrolle ausgewertet.¹⁾ Das Ausgehen von Normal- oder Plankosten hat den Nachteil, daß es zu objektiv schwer kontrollierbaren Manipulationen bei der Kostenfestsetzung kommen kann.²⁾ BERGSTEINER³⁾ und SEI DEL⁴⁾ fordern bei gleichbleibendem und wiederkehrendem Leistungsaustausch das Ausgehen von Normalkosten oder, soweit möglich, von Plankosten. Lediglich bei heterogenen Leistungen wie der Übertragung immaterieller Güter sollen die Istkosten als Grundlage gelten, da hier aufgrund der Individualität des Gutes die Kosten nicht normiert werden können.⁵⁾

Neben diesem viel Ermessensspielraum einräumenden Problem der Selbstkosten steht das des ertragsbestimmenden Aufschlags auf die Kosten. Dies ergibt sich aus dem arm's length-Prinzip, da sich ein unabhängiger Dritter bei der Preisvereinbarung nicht mit dem Ersatz der Selbstkosten zufriedengeben würde.⁶⁾ Es ist jedoch in diesem Zusammenhang zu berücksichtigen, daß Unternehmen oft absichtlich mit sehr niedrigen Verrechnungspreisen arbeiten und Verluste in Kauf nehmen, um in einen bestimmten Markt vorzudringen. Ebenso kann es in bestimmten Fällen sinnvoll sein, über eine gewisse Zeit "auf die Deckung eines Teils der betriebsindividuellen Kosten zu verzichten, und zwar solange, als eine Stillegung der Produktion wegen der sofort nicht abzubauenen fixen Kosten (z.B. Gehälter, Fremdkapitalzinsen etc.) größere Verluste erbringen würde als deren Fortführung".⁷⁾

Werden bei einer konzerninternen Leistung lediglich die Selbstkosten

1) vgl. KILGER, W., a.a.O., S. 40 ff.;

2) vgl. OTT, M., a.a.O., S. 55; STAHL, K.E., a.a.O., S. 42 f.;

3) vgl. BERGSTEINER, W., a.a.O., S. 123;

4) vgl. SEIDEL, G., a.a.O., S. 125;

5) vgl. SEIDEL, G., a.a.O., S. 125;

6) vgl. KUMPF, W., a.a.O., S. 191;

7) PÖPPL, F., Die Problematik, a.a.O., S. 162;

als Entgelt verrechnet, so kommt es zu einer Gewinnverlagerung auf das empfangende Konzernglied.¹⁾ Bei einer Produktions- und einer Vertriebsgesellschaft als Beispiel, die beide zum gleichen Konzern gehören, bedeutet die Verrechnung von Selbstkosten für Güter, die die Produktionsgesellschaft an die Vertriebsgesellschaft liefert, daß der volle Gewinn bei der Vertriebsgesellschaft ausgewiesen wird, "obwohl auch die Produktionsgesellschaft zu seiner Entstehung beigetragen hat."²⁾

Die Höhe des Gewinnes bei einem Konzerngeschäft ergibt sich aus dem Nettoverkaufserlös abzüglich der Selbstkosten. Auf die dabei verbleibende Spanne wirken jedoch zahlreiche Einflußfaktoren ein, beispielsweise die allgemeine Lage der Branche, die Preis- und Marktentwicklung und die Stellung der liefernden Gesellschaft im Markt.³⁾ Generelle Aussagen über die Höhe der Spanne sind daher kaum möglich. Zudem ist ja der Verkaufserlös gegenüber Dritten nicht bekannt, sondern gerade die gesuchte Größe, so daß sich die Gewinnspanne nicht als Restgröße errechnen läßt. Sie muß vielmehr ermittelt werden, um zusammen mit den Selbstkosten einen dem arm's length-Prinzip entsprechenden Verrechnungspreis zu erhalten.

Problematisch ist ebenfalls, den Gewinnzuschlag durch Quantifizierung seiner Komponenten zu errechnen. Als Gewinnkomponenten werden das allgemeine Unternehmerwagnis und die Differentialrente angesehen.⁴⁾ Das allgemeine Unternehmerwagnis umfaßt die Risiken, die den Betrieb in seiner Gesamtheit betreffen.⁵⁾ Seine Ursachen liegen in gesamtwirtschaftlichen Vorgängen wie z.B. Konjunkturschwankungen, plötzlichen Nachfrageverschiebungen, Geldentwertungen und technischen Neuerungen, in innerbetrieblichen Problemen,

1) vgl. KERN, W., a.a.O., S. 88, 103 und 109;

2) KUMPF, W., a.a.O., S. 191;

3) vgl. KERN, W., a.a.O., S. 109; ZITZELSBERGER, S., a.a.O., S. 106;

4) MELLEROWICZ, K., Kosten und Kostenrechnung, Bd. I, Theorie der Kosten, 5. Aufl., Berlin 1973, S. 16;

5) Gemäß Nr. 47 (2) der LSP bilden die Wagnisse das allgemeine Unternehmerwagnis, die das Unternehmen als Ganzes gefährden, die in seiner Eigenart, in den besonderen Bedingungen des Wirtschaftszweiges oder in wirtschaftlicher Tätigkeit schlechthin begründet sind. LSP, abgedruckt bei MICHAELIS-RHÖSA: Preisbildung bei öffentlichen Aufträgen, Loseblattsammlung, 2. Aufl., Stuttgart 1961, Text-Teil II, S. 1-16;

wie z.B. falscher Zielsetzung, Mißlingen neuer Konstruktionen und kostspieliger Entwicklungen und Disharmonien in der Belegschaft sowie in den politischen und sozialen Verhältnissen.¹⁾ Diese Einflüsse können den Unternehmenserfolg beeinträchtigen; ihr gemeinsames Kennzeichnen ist, daß sie sich einer genauen Quantifizierung entziehen.²⁾

Differentialrente ist nach Mellerowicz "das Mehr an Gewinn über die Wagnisprämie hinaus, das der besondere Leistungen vollbringende Unternehmer gegenüber seinen Konkurrenten erzielt."³⁾ Auch die Differenzialrente ist nur schwer quantifizierbar,⁴⁾ so daß eine "objektiv richtige" Bemessung des kalkulatorischen Stückgewinns unmöglich ist.⁵⁾

Ungeachtet der Unmöglichkeit einer exakten Bestimmung des Gewinnaufschlags ist im Zusammenhang mit der Preisermittlung für öffentliche Aufträge die Gewinnkomponente "allgemeines Unternehmerwagnis" mit Hilfe des Umsatzes und des betriebsnotwendigen Kapitals quantifiziert worden.⁶⁾ Die Leitsätze für die Preisermittlung aufgrund von Selbstkosten⁷⁾ schreiben unter Nr. 52 vor:

"Das Entgelt für das allgemeine Unternehmerwagnis ist in einem Hundertsatz vom betriebsnotwendigen Vermögen oder in einem Hundertsatz vom Umsatz oder in einer Summe von zwei solchen Hundertsätzen oder in einem festen Betrag zu bemessen. Der Bundesminister für Wirtschaft kann hierfür Richt- oder Höchstsätze festlegen." ...⁸⁾

"Ein Leistungsgewinn darf nur berechnet werden, wenn er zwischen Auftraggeber und Auftragnehmer vereinbart wurde."⁹⁾

1) vgl. WÖHE, G., Einführung in die Betriebswirtschaftslehre, 11. Aufl., 1973, S. 893 f.;

2) vgl. DRÄGER, C., Der angemessene kalkulatorische Gewinn bei öffentlichen Aufträgen, Diss. München 1964, S. 26 f. und 116 f.; BERGSTEINER, W., a.a.O., S. 124; SEIDEL, G., a.a.O., S. 126;

3) MELLEROWICZ, K., a.a.O., S. 16;

4) vgl. BERGSTEINER, W., a.a.O., S. 124; SEIDEL, G., a.a.O., S. 126;

5) vgl. PÖPPL, F., Aktienrechtl. Minderheitenschutz, a.a.O., S. 62;

6) vgl. KUMPF, W., a.a.O., S. 195;

7) LSP, a.a.O., S. 1-16;

8) LSP, Nr. 52 Abs. 1;

9) LSP, Nr. 52 Abs. 2;

Diese zunächst präzise klingenden Richtlinien hat KUMPF einer eingehenden Untersuchung unterzogen.¹⁾ Er kommt zu dem Ergebnis, daß sich für die Ausgestaltung der von den Kosten ausgehenden Methode aus der LSP-Regelung und ihrer Handhabung keine Hinweise für die Ermittlung der Gewinnkomponenten ergeben. Abgesehen von den gegen die LSP-Regelung bestehenden theoretischen Bedenken sei diese in so allgemeiner Form gehalten, daß ihre Übernahme keine Einschränkung des Ermessensspielraums zur Folge hätte. Die relativ festen Sätze, die sich bei der praktischen Anwendung eingebürgert hätten, seien andererseits nicht flexibel genug, um allen im internationalen Bereich denkbaren Umständen bei der Verrechnung konzerninterner Leistungen Rechnung zu tragen.²⁾

Trotz der bestehenden Schwierigkeiten, die die Feststellung des angemessenen Gewinnaufschlags mit sich bringt, wird von KORMANN³⁾, BERGSTEINER⁴⁾, ZITZELSBERGER⁵⁾ und KERN⁶⁾ der auf kalkulatorischer Grundlage ermittelte Verrechnungspreis als ein Gewinnverlagerungen ausschließender Preis angesehen. Dem kann nur sehr eingeschränkt zugestimmt werden. Aus den vorstehenden Überlegungen ergibt sich nämlich, daß eine Kostenorientierung nicht möglich ist, wenn es nicht gelingt, exakt bestimmbare Gewinnkomponenten festzustellen und wenn zudem auch noch die Bestimmung der Selbstkosten der Konzernunternehmen ungenau ist.

1) vgl. KUMPF, W., a.a.O., S. 196 ff.;

2) KUMPF, W., a.a.O., S. 199;

3) vgl. KORMANN, H., a.a.O., S. 144;

4) vgl. BERGSTEINER, W., a.a.O., S. 126 ff.;

5) vgl. ZITZELSBERGER, S., a.a.O., S. 108;

6) vgl. KERN, W., a.a.O., S. 109;

11113. Die Ableitung des arm's length-Preises aus der Preistheorie

Im folgenden soll geprüft werden, ob die Theorie des bilateralen Monopols Anhaltspunkte über den Wertansatz für gewinn-neutrale Verrechnungspreise zur Konkretisierung des hypothetischen Vergleichsmaßstabes vermitteln kann. Die Bildung eines Verrechnungspreises auf der Grundlage der Erkenntnisse über die Preisbildung im bilateralen Monopol erscheint deshalb sinnvoll, weil die Analyse der Theorie des bilateralen Monopols das preispolitische Geschehen auf jenen Märkten liefert, auf denen wenige Anbieter wenigen Nachfragern gegenüberstehen. Diese Marktform ist auch für multinationale Unternehmen charakteristisch, wenn man berücksichtigt, daß die Konzerngeschäfte oft derartig auf die Bedürfnisse der einzelnen Konzerneinheiten abgestellt sind, daß am freien Markt keine vergleichbaren Geschäfte mehr festgestellt werden können.¹⁾

Die Anwendung der Theorie des bilateralen Monopols ist jedoch von folgenden Voraussetzungen abhängig:

1. Ein multinationales Unternehmen produziert ein Gut mit der Menge X und liefert es an eine Tochtergesellschaft, die es weiterverarbeitet und an zahlreiche Endverbraucher absetzt. Das Produkt kann nur von der Muttergesellschaft hergestellt werden, die Tochter ist der alleinige Abnehmer.²⁾
2. Die Partner überschauen beide sowohl die eigene wie auch die Situation des anderen voll.³⁾
3. Beide Partner streben nach maximalem Gewinn.⁴⁾
4. Die Menge und der Preis der Leistungen werden ausgehandelt, der Zeitpunkt der nächsten Annahme aber in das Belieben des Nachfragers gestellt.⁵⁾
5. Beide Partner verfügen über ausreichende finanzielle Mittel.⁶⁾

1) vgl. MOXTER, A., a.a.O., S. 651; JACOB, H., Preispolitik, Wiesbaden 1971, S. 228; KRELLE, W., Preistheorie, Tübingen 1976, S. 583 ff.; BERGSTAINER, W., a.a.O., S. 110 ff.;

2) vgl. KRELLE, W., a.a.O., S. 611;

3) vgl. JACOB, H., a.a.O., S. 235;

4) vgl. JACOB, H., a.a.O., S. 236;

5) vgl. JACOB, H., a.a.O., S. 240;

6) vgl. JACOB, H., a.a.O., S. 245;

Unter diesen Voraussetzungen leitet MOXTER eine sog. "Gleichgewichtslösung", d. h. einen eindeutigen Preis dann ab, wenn die Verhaltensweisen der beteiligten Unternehmen feststehen.¹⁾

Die Verhaltensweisen der Partner seien dann eindeutig bestimmt, wenn die gegnerische Stärke bekannt sei. Das sei dann der Fall, wenn die Partner die Kosten des Gegners, die seine Stärke determinieren, hinreichend zuverlässig bestimmen können.²⁾

Bietet z.B. das Konzernunternehmen A dem Konzernunternehmen B an, dessen Buchhaltung zu übernehmen, so kennt B ungefähr die Kosten des A hierfür, wie auch A die Kosten einer eigenen Buchhaltungsabteilung des B ungefähr kennt; sie wissen also, daß A z.B. Kosten von 50 hat, B dagegen von 60.

Sicher ist dann, daß sich der für einen langfristigen Abschluß zustandekommende Preis nicht weit von 55 entfernen wird, da die beteiligten Partner davon ausgehen können, daß jedes Verhandeln und jeder Abbruch der Verhandlungen mit dem Ziel, bessere Bedingungen zu erlangen, sinnlos ist. A könnte sicher sein, daß B es ablehnen würde, 58 oder gar 60 zu bezahlen, denn dem B entstünden durch die Ablehnung des Preisangebots von 58 ja nur relativ geringe Verluste; jedenfalls geringere als dem A, wenn B dem A etwa 55 geboten hat. A würde sich also selbst mehr schädigen als den B, wenn er auf seiner Forderung von 58 beharrt, und da er das weiß (Information über die Kostenverhältnisse unterstellt), und er damit rechnet, daß dem B das bekannt ist, kann seine Verhaltensweise (Forderung von 58) als ganz unrealistisch gelten.

Insbesondere unter der Voraussetzung der vollkommenen Information beider Partner besteht die Tendenz, als theoretischen Einigungspunkt den Preis abzuleiten, bei dem den Partnern des

1) vgl. MOXTER, A., a.a.O., S. 651;

2) vgl. MOXTER, A., ebenda, insbesondere zu dem folgenden übernommenen Zahlenbeispiel;

Leistungsaustauschs der gleiche Bruttogewinn zugeteilt wird.¹⁾
Der gesamte Bruttogewinn umfaßt dabei die Differenz aus den variablen Kosten des Anbieters und des Nachfragers. Der Verrechnungspreis unter der Voraussetzung, daß beide Konzernunternehmen den gleichen Bruttogewinn erhalten sollen, ergibt sich dann aus den variablen Kosten des Anbieters plus der Hälfte des Bruttogewinns oder retrograd aus den variablen Kosten des Nachfragers abzüglich der Hälfte des Bruttogewinns.²⁾

Da unterstellt werden kann, daß auch rechtlich selbständige Unternehmen eine Einigung bei vollständiger Information und gleicher Verhandlungsstärke treffen würden, ist auch bei der Ermittlung eines angemessenen Verrechnungspreises im internationalen Konzern der Preis als angemessen anzusehen, bei dem den Partnern der gleiche Bruttogewinn zugeteilt wird.³⁾

Die Anwendung der Theorie des bilateralen Monopols bei der Bestimmung konzerninterner Verrechnungspreise erscheint jedoch nicht sinnvoll.

So ist es zum einen gar nicht sicher, daß es überhaupt zu einer "Gleichgewichtslösung" oder zu einem "Gleichgewichtspreis" kommt. Denn die sehr einschränkenden Voraussetzungen der Theorie müssen ja nicht in jedem Fall erfüllt sein. Insbesondere wenn ein Leistungsaustausch zwischen autonomen Konzernuntereinheiten stattfindet, ist es denkbar, daß ein Partner trotz eines optimalen Angebotes und gewisser "Anreize" einem Vertragsabschluß nicht oder nur unter Verzicht auf eine Gleichgewichtslösung zustimmt.⁴⁾ Zum anderen bestehen aber auch erhebliche praktische Schwierigkeiten bei der Anwendung dieser Theorie, da eine exakte Ermittlung der variablen Kosten der einzelnen Konzernunternehmen kaum möglich ist.

1) vgl. JACOB, H., a.a.O., S. 243;

2) vgl. BERGSTEINER, W., a.a.O., S. 118; KRELLE, W., a.a.O., S. 617;

3) vgl. SEIDEL, G., a.a.O., S. 129;

4) vgl. auch KRELLE, W., a.a.O., S. 612 f.;

Wegen der Komplexität des Produktionsprozesses wird eine Kostenrechnung häufig gar nicht oder aber nur unter Zuhilfenahme grober Schätzungen möglich sein.¹⁾ Daher läßt sich ein angemessener Verrechnungspreis auf der Grundlage von Werten, die sich aus der Theorie des Preisbildungsprozesses im bilateralen Monopol ergeben, nur dort feststellen, wo die Voraussetzungen einer zutreffenden Bestimmung der variablen Kosten gegeben sind. Das ist z.B. dann der Fall, wenn die konzerninterne Leistung in einem Einproduktunternehmen erstellt wird und im empfangenden Unternehmen keine wesentliche Umänderung mehr erfährt, das empfangende Unternehmen also nur eine Verteilerfunktion ausübt. Kaum möglich ist die Ermittlung variabler Kosten aber bei immateriellen Gütern, da die Hervorbringung derartiger Leistungen in der Regel nicht durch einen zielgerichteten Einsatz von Kosten möglich ist. Es ist daher KUMPF zuzustimmen, daß mit der Theorie des bilateralen Monopols - trotz der Bemühungen der Kostentheorie, durch immer verfeinerte Methoden die Gesamtkosten in fixe und variable aufzuspalten - in der Praxis für die Mehrzahl der Fälle keine eindeutige Lösung gefunden werden kann.²⁾

Abschließend muß festgestellt werden, daß weder Markt- noch Kostenpreise geeignet sind, einen objektiven Maßstab bei der Beurteilung der Angemessenheit konzerninterner Transaktionen darzustellen.³⁾

Auch auf Seiten der deutschen Finanzbehörden hat man die Mängel des arm's length-Prinzip erkannt. So weist BODE nach, daß der Bundesfinanzhof in den Tendenzen seiner einschlägigen Rechtsprechung entsprechende Folgerungen gezogen hat und resignierend von einer perfektionistischen Prüfung des Einzelfalles konzerninterner Geschäfte auf eine summarische Mißbrauchskontrolle bei der Überprüfung von Konzernverrechnungspreisen zurückgegangen ist.⁴⁾

1) vgl. KUMPF, W., a.a.O., S. 79;

2) vgl. KUMPF, W., a.a.O., S. 79; vgl. auch BERGSTEINER, W., a.a.O., S. 120 f.;

3) vgl. BODE, P., Wege und Irrwege bei der Besteuerung international verbundener Unternehmen, RIW 1976, S. 699; KUMPF, W., a.a.O., S. 80;

4) vgl. BODE, P., Neues zum Problem des "angemessenen Verrechnungspreises" im internationalen Konzern in steuerlicher Sicht, RIW 1976, S. 191 f. mit Hinweis auf BFH-Urteil v. 1.2.67, I 220/64, BStBl. III 1967, S. 495 und BFH-Urteil v. 25.2.70, I 192/65, BStBl. II 1970, S. 392; vgl. ferner STROBEL, J., Die Praxis bei der steuerlichen Prüfung ausländischer Tochtergesellschaften in Deutschland, in RIW/AWD 1980, S. 744;

112. Die Anwendung der direkten Methode in der Praxis

1120. Das arm's length-Prinzip als Grundlage der Besteuerung internationaler Konzerne in Deutschland

Trotz der im vorigen Gliederungspunkt 1111. dargestellten Schwierigkeiten hat die direkte Methode Eingang in das internationale Steuerrecht gefunden. Die deutschen Gewinnaufteilungsregeln beruhen auf mehreren Rechtsgrundlagen. Die umfassendste Regelung enthält § 1 AStG. Danach können die Einkünfte eines Steuerpflichtigen berichtigt werden, wenn er im Rahmen von Geschäftsbeziehungen zum Ausland mit ihm nahestehenden Personen nicht die Bedingungen vereinbart, die voneinander unabhängige Dritte unter gleichen oder ähnlichen Verhältnissen vereinbart hätten. Die Höhe der Berichtigung ergibt sich aus der Differenz zwischen den tatsächlich vereinbarten Bedingungen und den Bedingungen, wie sie zwischen unabhängigen Dritten vereinbart worden wären.¹⁾ Der Anwendungsbereich des § 1 AStG geht durch die umfassende Definition in § 1 Abs. 2 AStG, wann eine Person als nahestehend zu betrachten ist, über den Bereich des internationalen Konzerns hinaus. Er erfaßt alle Geschäftsbeziehungen eines Steuerpflichtigen, bei denen dieser oder eine dritte Person, die auf die Partner der Geschäftsbeziehung unmittelbar oder mittelbar einen beherrschenden Einfluß ausüben kann, bei der Vereinbarung der Bedingungen imstande ist, außerhalb dieser Geschäftsbeziehung begründete Überlegungen zum Zuge kommen zu lassen. Ist für die Einkünfte aus Geschäftsbeziehungen zum Ausland mit nahestehenden Personen eine Schätzung gem. § 217 AO²⁾ erforderlich, so soll nach § 1 Abs. 3 AStG bei der Schätzung als Anhaltspunkt von einer Verzinsung des im Unternehmen eingesetzten Kapitals oder von der unter normalen Umständen zu erwartenden Umsatzrendite ausgegangen werden, falls es an anderen geeigneten Anhaltspunkten für die Schätzung fehlt. § 1 AStG "ist in umfassender Zielsetzung darauf gerichtet, bei

1) vgl. § 1 Abs. 1 AStG vom 8.9.1972, BGBl 1972 I, S. 1713 ff.;

2) vgl. § 217 AO (1977) vom 16.3.1976, BGBl 1976 I, S. 613, ber. 1977 I, S. 269 ff.;

Auslandsbeziehungen eine Gewinnzuordnung sicherzustellen, die dem wirklichen Geschäftsgehalt unter Ausklammerung geschäftsfremder Einflüsse entspricht."¹⁾

Neben § 1 AStG stehen die Institute der verdeckten Gewinnausschüttung und der verdeckten Einlage. Ihr Verhältnis zu § 1 AStG ist nicht eindeutig geklärt. Eine Mehrheit im Schrifttum schließt aus der Bestimmung, daß § 1 AStG "unbeschadet anderer Vorschriften"²⁾ gelten soll, daß die Rechtsgrundsätze der verdeckten Gewinnausschüttung und der verdeckten Einlage gegenüber § 1 AStG Vorrang haben.³⁾ Eine Minderheit ordnet § 1 AStG gegenüber den Rechtsgrundsätzen der verdeckten Gewinnausschüttung und verdeckten Einlage dagegen als "lex specialis für alle Geschäftsbeziehungen zum Ausland"⁴⁾ ein.⁵⁾

1) DEBATIN, H., Anwendungsgrundsätze zum Außensteuergesetz. Wortlaut des Verwaltungserlasses vom 11. Juli 1974 mit erläuternden Anmerkungen unter Einfügung des Textes des Außensteuergesetzes, DB, Beilage 15/74 zu H. 36, S. 1; vgl. auch BELLSTEDT, C., a.a.O., S. 192;

2) § 1 Abs. 1 AStG;

3) vgl. FLICK/WASSERMEYER/BECKER, a.a.O., § 1 Anm. 27, mit Nachweisen; HELLWIG, P., Das Außensteuergesetz, eine Problembereicherung für die Steuerfachwelt, DStZ (A) 1973, S. 15; WÖHRLE, W., Außensteuergesetz, Stuttgart 1973, S. 37; HAAS, G./BACHER, H./SCHEUER, W., Steuerliche Gestaltung internationaler Geschäftsbeziehungen. Ein Leitfa-den für die Praxis, 3. Aufl., Berlin-Bielefeld-München 1974, S. 64; PÖPPL, F., Die Problematik der Beurteilung von Leistungsentgelten im internationalen Konzern nach deutschem Steuerrecht, DStZ (A) 1974, S. 159;

4) VOGEL, H.A., Schwerpunkte des Außensteuerreformgesetzes in Verbindung mit dem neuen deutsch-schweizerischen Doppelbesteuerungsabkommen, DB 1972, S. 1402;

5) vgl. EBELING, J., a.a.O., S. 223; KRELLE, R., Zum Außensteuergesetz, BB 1972, S. 930; BARANOWSKI, K.H., Das Außensteuerreformgesetz, in: Information 1972, S. 458; VOGEL, H.A., a.a.O., S. 1402;

Gem. § 8 Abs. 3, S.2 KStG darf das Einkommen einer körperschaftsteuerpflichtigen Gesellschaft nicht durch verdeckte Gewinnausschüttungen gemindert werden. Im Verhältnis zum Ausland dient dieses Verbot der Sicherstellung der Körperschaftsteuer im Inland.¹⁾

Eine gesetzliche Definition der verdeckten Gewinnausschüttung fehlt. Nach der Rechtsprechung ist eine verdeckte Gewinnausschüttung anzunehmen, wenn "eine Kapitalgesellschaft ihrem Gesellschafter außerhalb der gesellschaftsrechtlichen Gewinnverteilung einen Vermögensvorteil zuwendet, den sie bei Anwendung der Sorgfalt eines ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters einem Nichtgesellschafter unter sonst gleichen Umständen nicht gewährt hätte."²⁾ Sind die Voraussetzungen zur Annahme einer verdeckten Gewinnausschüttung erfüllt, so ist der gewährte Vorteil als Ausschüttung an den Gesellschafter zu behandeln.

Eine verdeckte Einlage wird von der Rechtsprechung angenommen, wenn ein Gesellschafter seiner Gesellschaft einen Vermögensvorteil einräumt, den ein unabhängiger Dritter bei Anwendung der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns nicht gewährt hätte.³⁾ Keine endgültige Klarheit bestand darüber, was im Verhältnis zum Ausland Gegenstand einer verdeckten Einlage sein kann. Die Unklarheit betraf die Überlassung von Nutzungen und Dienstleistungen ohne angemessene Gegenleistung.⁴⁾

Inzwischen hat diese Frage ihre praktische Bedeutung weitgehend verloren, denn selbst wenn die Einlagefähigkeit von Nutzungen und Dienstleistungen über die Grenze verneint wird, so ist unter den Voraussetzungen des § 1 AStG doch eine Korrektur erforderlich.⁵⁾

1) vgl. HILLERT, A., Zur steuerlichen Behandlung von inländischen Tochtergesellschaften ausländischer Unternehmen, StbJb 1969/70, S. 484;

2) BFH-Urteil I 261/63 vom 16.3.1967, BStBl 1967 III, S. 626; im gleichen Sinne vgl. das BFH-Urteil I R 119/70 vom 10.1.1973, BStBl 1973 II, S. 322; vgl. auch DÖLLERER, G., Fragen der verdeckten Gewinnausschüttung der Aktiengesellschaft, BB 1967 S. 1442;

3) vgl. z.B. die BFH-Urteile I 1 61/65 vom 30.4.1968, BFHE Bd. 93 S. 44; I R 1 68/72 vom 14.8.1974, BB 1975, S. 80;

4) vgl. BFH-Urteil I R 51/66 vom 3.2.1971, BStBl 1971 II, S. 408 und BFH-Urteil I R 70/70 vom 21.12.1972, BStBl 1973 II S. 449;

5) vgl. BOPP, G.F., Fragen der internationalen Konzernbesteuerung, DStZ (A) 1973, S. 107;

Im Vorfeld des § 1 AStG und der Rechtsgrundsätze der verdeckten Gewinnausschüttung und der verdeckten Einlage stehen die Vorschriften der Abgabenordnung, §§ 40, 41 AO bei nichtigen und anfechtbaren Rechtsgeschäften, § 42 AO bei Rechtsmißbrauch und § 39 AO für die Zurechnung von Steuergütern sind bei Beurteilung eines Sachverhalts vorab zu prüfen und gegebenenfalls anzuwenden. Erst im nächsten Schritt können § 1 AStG und die Rechtsgrundsätze der verdeckten Gewinnausschüttung bzw. verdeckten Einlage zum Zuge kommen.¹⁾ Die Bestimmungen der AO haben den Charakter eines steuerlichen Grundgesetzes, dem in jedem Fall der Vorrang einzuräumen ist.²⁾

Als Maßstab zur Feststellung von Verlagerungen greifen die deutschen Gewinnaufteilungsregeln für internationale Konzerne einheitlich auf das arm's length-Prinzip zurück.³⁾ Kein Zweifel daran kann jedenfalls für § 1 AStG bestehen. Denn dort ist in Abs. 1 ausdrücklich festgelegt, daß beim Abweichen von den Bedingungen, "die voneinander unabhängige Dritte unter gleichen oder ähnlichen Verhältnissen vereinbart hätten", die Einkünfte so anzusetzen sind, "wie sie unter den zwischen unabhängigen Dritten vereinbarten Bedingungen angefallen wären."

Bei verdeckter Gewinnausschüttung und verdeckter Einlage ergeben sich zwar unterschiedliche Rechtsfolgen, die Probleme der angemessenen Gegenleistung für einen gewährten Vorteil stellen sich jedoch für die beiden Rechtsinstitute in der gleichen Weise.⁴⁾ Kriterium für die Angemessenheit ist nach der Rechtsprechung für

1) vgl. DEBATIN, H., Außensteuerreformgesetz, a.a.O., S. 265 f.; RUNGE, B./EBLING, K./BARANOWSKI, K.H., Die Anwendung des Außensteuergesetzes. Ein Leitfaden für die Praxis mit Gesetzestext und Einführungsschreiben des Bundesministers der Finanzen, Heidelberg 1974, S. 6;

2) vgl. FLICK/WASSERMEYER/BECKER, a.a.O., § 1 AStG Anm.55;

3) vgl. HILLERT, A., a.a.O., 1972, S. 278 f.; FLICK/WASSERMEYER/BECKER, a.a.O., § 1 AStG Anm. 29, S. 58; PÖPPL, F., Die Problematik, a.a.O., S. 160;

4) vgl. BFH-Urteil I R 24/67 vom 19.2.1970, BStBl 1970 II, S. 442;

Wirtschaftsgüter der gemeine Wert,¹⁾ d. h. der Preis, der im gewöhnlichen Geschäftsverkehr nach der Beschaffenheit des Wirtschaftsgutes unter Berücksichtigung aller Umstände und Ausklammerung ungewöhnlicher und persönlicher Verhältnisse zu erzielen wäre.²⁾ Bei sonstigen Leistungen ist der Preis zu verrechnen, den ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter unter sonst vergleichbaren Verhältnissen an einen fremden Dritten gezahlt bzw. von diesem gefordert hätte.³⁾

Mit anderen Worten, das Verhalten eines Geschäftsleiters kann nur dann als ordentlich und gewissenhaft bezeichnet werden, wenn er Transaktionen allein zu arm's length-Bedingungen abschließt. Das Verhalten des ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters im Zusammenhang mit dem arm's length-Prinzip stellt somit eine allgemeine Verdeutlichung des Prinzips dar.⁴⁾

1) vgl. BFH-Urteil VI R 1 74/68 vom 14.5.1969, BStBl. 1969 II, S. 501. Die Bewertung mit dem Teilwert ist abzulehnen, wie es auch der ständigen Rechtsprechung entspricht. Vgl. BREZING, K., Die Bewertung von verdeckten Gewinnausschüttungen und verdeckten Kapitaleinlagen, StBp 1974, S. 26: "Während Einlagen und Entnahmen im Sinne des Einkommensteuerrechts Vorgänge zwischen verschiedenen Vermögenssphären desselben Vermögensträgers sind, tritt im KSt-Recht an dessen Stelle die Vermögensübertragung zwischen zwei verschiedenen Vermögensträgern. Hierfür ist die Bewertung mit dem Teilwert weder gedacht noch geeignet; vielmehr sind solche Vermögensübertragungen am ordnungsmäßigen Geschäftsverkehr zwischen verschiedenen Personen zu messen, also mit dem Preis im derartigen Geschäftsverkehr zu bewerten."

2) vgl. § 9 Abs. 2 BewG;

3) vgl. z.B. die BFH-Urteile I 2 61/63 vom 16.3.1967, BStBl. 1967 III, S. 626; I R 24/67 vom 19.2.1970, BStBl. 1970 II, S. 442;

4) vgl. KUMPF, W., a.a.O., S. 89;

1121. Das arm's length-Prinzip als Grundlage der Besteuerung internationaler Konzerne in anderen Ländern

Die Gewinnaufteilungsregeln für internationale Konzerne in anderen Ländern beruhen ebenfalls fast ausschließlich auf dem Konzept der getrennten Rechnungslegung der einzelnen Konzernglieder, wobei die Transaktionen zwischen den Konzerngliedern wie zwischen unabhängigen Dritten abzurechnen sind, um Gewinnverlagerungen zu vermeiden.¹⁾ Wie im deutschen Recht, so sind auch im internationalen Bereich Präzisierungen des arm's length-Prinzips seitens der Finanzverwaltung mit wenigen Ausnahmen nicht vorhanden. Auch die Rechtsprechung zu Fragen angemessener Entgelte für interne Transaktionen internationaler Konzerne ist durchweg spärlich.²⁾

Es fehlen daher in den meisten Staaten brauchbare und vollständige Grundsätze für die Anwendung des arm's length-Prinzips im Einzelfall.³⁾ Eine Übersicht über die Gewinnberichtigungssituation in verschiedenen Ländern bestätigt diese allgemeinen Aussagen:⁴⁾

Australien:⁵⁾ Die Steuerbehörden sind zu Gewinnberichtigungen berechtigt, umfassende Grundsätze zu Fragen der Angemessenheit fehlen jedoch.

Dänemark:⁶⁾ Das dänische Steuerrecht enthält eine auf dem arm's length-Prinzip beruhende Gewinnberichtigungsvorschrift, detaillierte Richtlinien für ihre Anwendung fehlen jedoch.

1) vgl. SURREY, S.S./TILLINGHAST, D.R., a.a.O., S. I 69 und S. 74; MENCK, T., Die Besteuerung, a.a.O., S. 68; SEIDEL, G., a.a.O., S. 101;

2) vgl. DEBATIN, H., Generalbericht, a.a.O., S. I 5 f.;

3) vgl. SURREY, S.S./TILLINGHAST, D.R., a.a.O., S. I 72 und S. I 86 ff.; SEIDEL, G., a.a.O., S. 110;

4) die folgenden Berichte wurden übernommen von KUMPF, W., a.a.O., S. 91 ff., der sich auf die Landesberichte zum Thema "Kriterien für die Aufteilung der Einnahmen und Ausgaben zwischen verbundenen Körperschaften in verschiedenen Ländern mit oder ohne Doppelbesteuerungsabkommen" auf dem IFA-Kongreß Washington 1971 bezieht.

5) vgl. HUGHES, W.H./SILVERBERG, J., International aspects of United States intercompany allocations, in: Prentice-Hall Tax Ideas § 24.026; S. 67 f.;

6) vgl. HUGHES, W.H./SILVERBERG, J., a.a.O., S. 75;

Finnland:¹⁾ § 73 Abs. 1 des Steuergesetzes von 1958 ermächtigt die finnische Finanzverwaltung zu Berichtigungen, falls konzerninterne Transaktionen über die Grenze nicht zu arm's length-Bedingungen abgewickelt werden. Zur Präzisierung des arm's length-Prinzips liegen von Verwaltungsseite keine Richtlinien vor. Auch an praktischen Erfahrungen fehlt es weitgehend.

Frankreich:²⁾ Art. 57 C.G.I. enthält die Ermächtigung zu Gewinnberichtigungen bei französischen Unternehmen, die mit ausländischen Unternehmen verbunden sind und Gewinne zu diesen verlagern, indem sie von einer arm's length-Verrechnung konzerninterner Leistungen abweichen. Dieser Art. 57 C.G.I. hat durch eine Anweisung der französischen Finanzverwaltung eine relativ ausführliche Interpretation erfahren.³⁾

Großbritannien:⁴⁾ Das britische Steuerrecht enthält mit Sec. 485 Income and Corporation Taxes Act 1970 eine ausdrückliche Regelung, daß konzerninterne Entgelte bei Transaktionen über die Grenze berichtigt werden können, falls sie vom arm's length-Niveau abweichen. Es fehlen jedoch sowohl veröffentlichte Richtlinien als auch relevante Rechtsprechung, wie Preisberichtigungen zu errechnen sind.⁵⁾

Israel:⁶⁾ Eine generelle Berichtigungsvorschrift liegt nicht vor, es gibt auch keine veröffentlichten Richtlinien oder sonstige Äußerungen der Finanzverwaltung, die die gesetzlichen Bestimmungen vervollständigen oder Beispiele für die Handhabung bei Korrekturen enthalten.

1) vgl. ANDERSSON, E., Landesbericht Finnland, CDFI, Bd. 56 b, Rotterdam 1971, S. II 175 ff.;

2) vgl. DEQUESNE, P., Landesbericht Frankreich, CDFI, Bd. 56 b, Rotterdam 1971, S. II 187 ff.;

3) vgl. Note du 4 mai 1973, Bulletin officiel de la direction générale des impôts, No. 82 du 9 mai 1973; abgedruckt und ins Deutsche übersetzt bei BECKER, H., Zur Gewinnermittlung internationaler Unternehmen, Köln 1974, Anhang II;

4) vgl. DAVIDSON, D.F.A., Landesbericht Großbritannien, CDFI, Bd. 56 b, Rotterdam 1971, S. II 293 ff.;

5) vgl. DAVIDSON, D.F.A., a.a.O., S. II 296;

6) vgl. NEEMANN, Y., Landesbericht Israel, CDFI, Bd. 56 b, Rotterdam 1971, S. II 207 ff.;

Italien:¹⁾ Verschiedene Vorschriften erlauben Berichtigungen, wenn vom sog. normalen Wert abgewichen wird. Dieser ist im Sinne des arm's length-Prinzip definiert, aber nicht durch weitere Richtlinien präzisiert.

Japan:²⁾ Die japanische Finanzverwaltung besteht auf einer angemessenen Aufteilung von Gewinnen zwischen verbundenen Unternehmen auf arm's length-Basis. Präzisierungen des arm's length-Prinzips liegen jedoch nicht vor.

Kanada:³⁾ Trotz der sich aus der starken Abhängigkeit der kanadischen Wirtschaft von internationalen Konzernen ergebenden Bedeutung des Zurechnungsproblems gibt es keine gesetzlichen Bestimmungen, die konkrete Regelungen für den Einzelfall der Einkommenszurechnung enthalten. Dagegen enthält das kanadische Steuerrecht Bestimmungen zur Sicherung der kanadischen Steueransprüche. Danach müssen grenzüberschreitende interne Konzerntransaktionen zu normalen Marktpreisen (fair market value) vorgenommen werden. Wie solche Preise zu bestimmen sind, ist noch nicht durch eindeutige Verwaltungsrichtlinien oder eine einheitliche Verwaltungspraxis geklärt.

Niederlande:⁴⁾ Geschäfte zwischen verbundenen Unternehmen müssen grundsätzlich in Übereinstimmung mit dem arm's length-Prinzip verrechnet werden. Für die Anwendung dieses Grundsatzes stehen keine Gesetze oder Richtlinien und relativ wenig Rechtsprechung zur Verfügung.

Österreich:⁵⁾ Es wird hauptsächlich untersucht, ob und inwieweit das erklärte Geschäftsergebnis österreichischer Tochtergesellschaften ausländischer Mutterunternehmen durch verdeckte Gewinnausschüttungen beeinträchtigt wurde. Veröffentlichte Richtlinien für die Gewinnaufteilung bei verbundenen in- und ausländischen Unternehmen gibt es nicht.

1) vgl. ALEGI, P.C./GRONEN, P., Die internationalen Aspekte der italienischen Einkommensteuerreform, AWD 1975 S. 561 f.;

2) vgl. HUGHES, W.H./SILVERBERG, J., a.a.O., S. 80 f.;

3) vgl. BROWN, R.D., Landesbericht Kanada, CDFI Bd. 56 b, Rotterdam 1971, S. II 97 ff. mit weiteren Hinweisen;

4) vgl. SPIERDIJK, J.F., Landesbericht Niederlande, CDFI Bd. 56 b, Rotterdam 1971, S. II 251 ff.;

5) vgl. BECHINIE, R., Landesbericht Österreich, CDFI Bd. 56 b, Rotterdam 1971, S. II 87 ff.;

Schweiz:¹⁾ Das Problem der Gewinnverlagerung stellt sich für die schweizerische Steuerbehörde nur selten, da im Vergleich zu den wichtigen Industrieländern in der Regel ein Steuergefälle zugunsten der Schweiz besteht.²⁾ Die Steuerbehörde kann, wenn eine Transaktion nicht dem normalen Vorgang zwischen unverbundenen Gesellschaften entspricht und deshalb als Gewinnverschiebung anzusehen ist, die Gesellschaftsbuchhaltung berichtigen und dem Steuerpflichtigen die entsprechenden Einnahmen zurechnen. In der Praxis wird hierbei auf die Umstände des jeweiligen Einzelfalls abgestellt. Es gibt weder Preisberechnungsformeln noch bestimmte Faktoren, die bei der Ermittlung der Zurechnung berücksichtigt werden müssen.

USA: Das US-Steuerrecht enthält mit Sec. 482 IRC die Gewinnberichtigungsvorschrift, die unter anderem auch § 1 AStG wesentlich beeinflusst hat.³⁾ Sec. 482 IRC besagt: "In den Fällen, in denen zwei oder mehr Organisationen, Gewerbebetriebe oder Unternehmen (gleichgültig ob sie juristische Personen sind oder nicht, ob sie nach dem Recht der USA gegründet wurden oder nicht, oder ob sie verbunden sind oder nicht) unmittelbar oder mittelbar denselben Interessenten gehören oder von diesen unmittelbar oder mittelbar kontrolliert werden, kann der Finanzminister oder sein Beauftragter den Bruttogewinn, die Abzugsposten, die Steueranrechnungsbeträge oder Steuervergünstigungen zwischen oder unter diesen Organisationen, Gewerbebetrieben oder Unternehmen verteilen, aufteilen oder zurechnen, falls er entscheidet, daß derartige Verteilungen, Aufteilungen oder Zurechnungen erforderlich sind, um Steuerumgehungen zu verhindern oder um das Einkommen jeder dieser Organisationen, Gewerbebetriebe oder Unternehmen zutreffend auszuweisen."⁴⁾

1) vgl. OBERSON, R., Landesbericht Schweiz, CDFI, Bd. 56 b, Rotterdam 1971, S. II 333 ff.;

2) vgl. LOCHER, K., Steuerprobleme der multinationalen Unternehmen, ASA 1972/73, S. 427;

3) vgl. LANDWEHRMANN, F., Legislative development of international corporate taxation in Germany: Lessons for and from the United States, Harvard international Law Journal, Vol. 15, 1974, S. 270;

4) Übersetzung gem. BECKER, H., Zur Gewinnermittlung, a.a.O., S. 127;

Diese relativ knappe Vorschrift hat durch Richtlinien der amerikanischen Finanzverwaltung eine Präzisierung erfahren,¹⁾ wie sie in dieser Ausführlichkeit kein anderes Land kennt.

Ähnlich dem deutschen Steuerrecht, haben Richtlinien unter den verschiedenen Verwaltungsanweisungen den höchsten Rang, ohne jedoch Gesetzeskraft zu erreichen.

Die Gewinnberichtigungsrichtlinien binden daher grundsätzlich nicht den Steuerpflichtigen, sondern die Angehörigen der Finanzverwaltung.

1) vgl. BECKER, H., Zur Gewinnermittlung..., a.a.O., S. 128 ff;

1122. Das arm's length-Prinzip als Grundlage der Besteuerung
der Konzerne im internationalen Doppelbesteuerungsabkommen

Auch im zwischenstaatlichen Steuerrecht wird grundsätzlich davon ausgegangen, daß Leistungen zwischen Konzerngesellschaften nach dem arm's length-Prinzip zu verrechnen sind.¹⁾ Dies hat im Art. 9 des OECD-Musterabkommens seinen Ausdruck gefunden. Dieser Art. 9 lautet:

"Wenn

- a) ein Unternehmen eines Vertragsstaates unmittelbar oder mittelbar an der Geschäftsleitung, der Kontrolle oder am Kapital eines Unternehmens des anderen Vertragsstaates beteiligt ist, oder
- b) dieselben Personen unmittelbar oder mittelbar an der Geschäftsleitung, der Kontrolle oder am Kapital eines Unternehmens eines Vertragsstaates und eines Unternehmens des anderen Vertragsstaates beteiligt sind

und in diesen Fällen zwischen den beiden Unternehmen hinsichtlich ihrer kaufmännischen und finanziellen Beziehungen Bedingungen vereinbart oder auferlegt werden, die von denen abweichen, die unabhängige Unternehmen miteinander vereinbaren würden, so dürfen die Gewinne, die eines der Unternehmen ohne diese Bedingungen erzielt hätte, wegen dieser Bedingungen aber nicht erzielt hat, den Gewinnen dieses Unternehmens zugerechnet und entsprechend besteuert werden."²⁾

Diese Gewinnberichtigungsklausel bedarf, soweit sie in einem DBA verankert ist, nach h. M. noch der Ausfüllung durch nationales Recht.³⁾

Eine ähnliche Regelung findet sich in Art. 12 Abs. 4 des OECD-Musterabkommens im Zusammenhang mit der Vereinbarung der

1) vgl. BERGSTEINER, W., a.a.O., S. 36 f.;

2) Art. 9 OECD-Musterabkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung des Einkommens und des Vermögens, Deutsche Fassung hrsg. vom BdF, Bonn 1965, Zitierweise: OECD-Musterabkommen;

3) vgl. mit weiteren Nachweisen DEBATIN, H., a.a.O., S. I 14; SEIDEL, G., a.a.O., S. 86;

Lizenzhöhe zwischen verbundenen Unternehmen auf das arm's length-Prinzip. Dieser Absatz lautet:

"Bestehen zwischen Schuldner und Gläubiger oder zwischen jedem von ihnen und einem Dritten besondere Beziehungen und übersteigen deshalb die gezahlten Lizenzgebühren, gemessen an der zugrundeliegenden Leistung, den Betrag, den Schuldner und Gläubiger ohne diese Beziehungen vereinbart hätten, so wird dieser Artikel nur auf diesen letzten Betrag angewendet. In diesem Fall kann der übersteigende Betrag nach dem Recht jedes Vertragsstaates und unter Berücksichtigung der anderen Bestimmungen dieses Abkommens besteuert werden."¹⁾

Im offiziellen Kommentar zum OECD-Musterabkommen wird bei Art. 9 festgestellt, er bedürfe "keiner besonderen Erläuterung".²⁾ Dies verwundert sehr, wenn man sich die Vielzahl der bei der Anwendung des arm's length-Prinzips auftauchenden Probleme vor Augen führt.

In die von der Bundesrepublik Deutschland in neuerer Zeit abgeschlossenen DBA wurden weitgehend Vorschriften aufgenommen, die Art. 9 und Art. 12 Abs. 4 des OECD-Musterabkommens entsprechen. Auch die DBA anderer Länder enthalten üblicherweise diese beiden Regelungen.³⁾

1) Art. 12 Abs. 4 OECD-Musterabkommen, a.a.O.;

2) BUNDESMINISTER DER FINANZEN (Hrsg.), OECD-Musterabkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung des Einkommens und Vermögens. Bericht des Steuerausschusses der OECD 1963, Herne-Berlin 1965, Kommentar zu Art. 9 S. 118;

3) vgl. DEBATIN, H., Generalbericht, a.a.O., S. I 13; vgl. z.B. DBA-Deutschland-Schweiz, 1971;

1123. Das Fehlen einer Präzisierung des arm's length-Prinzips

Obwohl das arm's length-Prinzip, wie bereits gesagt, in den meisten bestehenden Abkommen im internationalen Steuerrecht der Staaten enthalten ist, fehlen in diesen Abkommen Erläuterungen oder praktische Hinweise zu seiner Ausgestaltung und Anwendung. Dies hat zur Folge, daß der arm's length-Grundsatz unterschiedlich gehandhabt wird.¹⁾ In der Praxis ist immer wieder zu beobachten, daß die beteiligten fremden Finanzverwaltungen den gleichen Sachverhalt unterschiedlich beurteilen. Bei der immer stärker werdenden wirtschaftlichen Verflechtung besteht nach einer einheitlichen Handhabung und Auslegung des arm's length-Prinzips in den verschiedenen Ländern ein dringendes Bedürfnis.²⁾ Dieses Bedürfnis haben sowohl die Staaten wie vor allem aber auch die multinationalen Unternehmen, die sich der Gefahr der Doppelbesteuerung ausgesetzt sehen.

Hinzu kommt, daß oft die bestehenden nationalen Rechtsgrundlagen zur Kontrolle der Transaktionen in den meisten Ländern ausreichen. Die Aufklärungsmöglichkeiten der nationalen Finanzverwaltungen enden aber an den nationalen Grenzen. Nationale Berichtigungsvorschriften und weit gespannte Auskunftspflichten bleiben daher im konkreten Fall mangels Nachprüfungsmöglichkeiten oft wirkungslos.³⁾ Die Schwierigkeiten bei der Überprüfung bzw. der Korrektur der konzerninternen Transaktionen drücken sich materiell für die beteiligten Gruppen in einer Rechtsunsicherheit der Behandlung durch die Steuerbehörden aus. Obwohl sich z.B. die deutsche Verwaltung auf die Rechtsprechung zu § 1 Außensteuergesetz zur verdeckten Gewinnausschüttung und verdeckten Kapitaleinlage stützen kann, ist die Rechtsunsicherheit

1) vgl. STROBL, J./ZIRKEL, K., Zum Problem des "angemessenen" Verrechnungspreises im internationalen Konzern in steuerlicher Sicht, AWD 1968, S. 468 f.;

2) vgl. STROBL, J./ZIRKEL, K., ebenda; vgl. auch HINTZEN, L., Die Zuordnung von Ausgaben bei verbundenen Unternehmen (at arm's length-Transaktionen), RIW 1977, S. 83-88; STROBL, J., Die Praxis, a.a.O., S. 743; vgl. oben Gliederungspunkt 06;

3) Dies wurde vom Parlamentarischen Staatssekretär im Bundesfinanzministerium, Böhme, auf dem 35. Jahreskongreß der International Fiscal Association in Berlin am 21.9.1981 festgestellt: vgl. o.V., Konzern-Verrechnungspreise im Visier, Neue Westfälische vom 22.9.1981, S. 4; vgl. für den deutschen Bereich auch BUNDESREGIERUNG, Zur Besteuerung multinationaler Unternehmen. BT-Drucksache 7/2233, in: DStZ 1974/A, S. 276;

im internationalen Recht dennoch erheblich.¹⁾

Dies hat zur Folge, daß die Preise für konzerninterne Transfergeschäfte am Ende von Betriebsprüfungen zwischen den Abschlußprüfern und der Konzernspitze ausgehandelt werden.²⁾

Das ist für beide Parteien nicht so vorteilhaft, wie es zunächst den Anschein haben mag. Einerseits kann den Staaten ein erheblicher Teil ihrer Steuereinnahmen verlorengehen, wenn sie sich aufgrund mangelnder Informationen den Argumenten der Konzernspitze beugen müssen.³⁾ Andererseits kann sich dies für die Unternehmen negativ auswirken, wenn sie im Fall eines nach ihren Gesichtspunkten angemessenen Preises von den Finanzbehörden aufgrund deren (irrtümlich) falschen Informationen trotzdem zu überhöhten Korrekturen gezwungen werden.

Jede Korrektur eines konzerninternen Geschäftes bedeutet eine nachträgliche Realisierung von Gewinnen bzw. Verlusten.

1) vgl. SCHIFFER, H., Die Problematik der Konzernumlagen im internationalen Steuerrecht, DB 1978, S. 902 mit Verweis auf BFH-Urteile;

2) vgl. SCHIFFER, H., ebenda; DEBATIN, H., Generalbericht, a.a.O., S. 1/5; PÖPPL, F., Die Problematik, a.a.O., S. 162; vgl. auch FISCHER, K., Deutschland: Internationale Verrechnungspreise - Zulässigkeit einer Berichtigung nach § 1 Außensteuergesetz, Intertax 1975, S. 118-123;

3) Dies gilt insbesondere für Entwicklungsländer, vgl. BETHKE, V./KOOPMANN, G., Multinationale Unternehmen und Entwicklungsländer. Interessenkonflikte und Verhandlungspositionen, Hamburg 1975, S. 215;

1.2. Die Aufteilung des Gewinns multinationaler Konzerne unter Berücksichtigung des Grundsatzes der wirtschaftlichen Einheit der Konzernunternehmen (indirekte Methode)

Im vorigen Gliederungspunkt 1.1. wurde ein Überblick über die Gewinnaufteilung multinationaler Konzerne unter besonderer Berücksichtigung der rechtlichen Selbständigkeit der Konzerngesellschaften gegeben und dabei auf die Schwierigkeiten hingewiesen, die mit der Bestimmung angemessener Verrechnungspreise verbunden sind. In der Literatur ist verschiedentlich der Vorschlag gemacht worden, die Gewinnaufteilung vereinfacht und gerechter zu gestalten, indem nicht der rechtlichen Selbständigkeit, sondern der wirtschaftlichen Einheit der Konzernunternehmen der Vorrang gegeben wird.¹⁾

In diesem Abschnitt soll nun untersucht werden, ob diese vorgeschlagene Gewinnaufteilung multinationaler Konzerne nach der sog. "Einheitstheorie" bzw. "indirekten Methode" geeignet ist, die bestehenden Probleme zu lösen.

120. Darstellung des Konzepts

Dieses Konzept baut auf dem Grundsatz der wirtschaftlichen Einheit des Konzerns auf. Die einzelnen Konzerneinheiten werden behandelt wie unselbständige Betriebsabteilungen. Dies bedeutet, daß für die Ertragsbesteuerung eine Weltkonzernsteuerbilanz oder eine andere konsolidierte Konzernrechnungslegung zur Grundlage der Besteuerung gemacht wird.²⁾ Konzerninterne Geschäfte sind daher nicht zu berücksichtigen.³⁾

1) vgl. BODE, P., a.a.O., S. 699 f.; HERRMANN, H.-J., Zur Steuerpolitik gegenüber multinationalen Unternehmen im Bereich der Europäischen Gemeinschaften, AWD 1974, S. 302; MENCK, T., Die zwischenstaatliche Interdependenz und die Steuern, DB 1977, S. 1575;

2) vgl. BÜHLER, O., Prinzipien des internationalen Steuerrechts, Amsterdam 1964, S. 107; Das Ausgehen von der handelsrechtlichen Konzernrechnungslegung im deutschen Recht entspricht der Anwendung des Maßgeblichkeitsprinzips. Danach sind die Vorschriften des Handelsrechts auch für die Zwecke der Besteuerung maßgeblich (vgl. § 5 EStG i.V.m. § 8 I KStG);

3) vgl. KERN, W., a.a.O., S. 59;

Da das multinationale Unternehmen in mindestens zwei Staaten unbeschränkt steuerpflichtig ist, muß das ermittelte Gesamtkonzernergebnis mit Hilfe eines geeigneten Maßstabs auf die Staaten aufgeteilt werden (sog. indirekte Aufteilungsmethode), in denen die Konzerngesellschaften ihren Sitz haben. Das Konzept für eine Gewinnaufteilung nach dem Gesamtkonzernergebnis beruht auf dem Gedankengut von FORTE,¹⁾ der vorschlägt, die Ermittlung und Aufteilung des Gewinns multinationaler Konzerne unter der Regie einer Weltsteuerbehörde vorzunehmen, wobei die einzelnen Einkommen auf die beteiligten Staaten in dem Verhältnis aufgeteilt werden sollen, in dem deren Produktionsfaktoren zur Erzielung der Einkommen beigetragen haben.²⁾

Die Resonanz auf den Vorschlag war im internationalen Steuerrecht bisher jedoch gering. Er sei allenfalls ein Fernziel³⁾ und eine derartige supranationale Regelung sei in absehbarer Zeit nicht zu erwarten.⁴⁾ Nur in den USA, den Niederlanden, Frankreich und Großbritannien lehnen sich teilweise Vorschriften zur Besteuerung multinationaler Gesellschaften an den Einheitsgedanken an.⁵⁾ Eine generelle Anwendung der Einheits-theorie besteht aber auch dort nicht.

1) vgl. FORTE, F., *Traitement fiscal de revenus de caractère international selon la doctrine et selon le droit positif italien*, CDFI, Vol. 26, Köln 1954, S. 190 f.;

2) vgl. FORTE, F., a.a.O., S. 190;

3) vgl. BÜHLER, O., *Die internationalen Gesellschaften*, a.a.O., S. 113;

4) vgl. SEIDEL, G., a.a.O., S. 59;

5) vgl. KESSEL, J.v., *Die konsolidierte Konzernbesteuerung im Körperschaftsteuerrecht der USA*, Diss. München 1974, S. 11;

121. Untersuchung des Konzepts

1210. Vorrang der wirtschaftlichen Einheit - Der Gesamtkonzerngewinn als Ausgangspunkt für die Besteuerung

Durch das einen Konzern charakterisierende Merkmal der einheitlichen Leitung der Konzerngesellschaften¹⁾ bilden diese trotz ihrer rechtlichen Selbständigkeit eine wirtschaftliche Einheit.²⁾ Teilweise wird den einzelnen Konzerngliedern sogar die Unternehmenseigenschaft abgesprochen und stattdessen der Konzern in seiner Gesamtheit als Unternehmung betrachtet.³⁾ Trägt man der Tatsache der wirtschaftlichen Einheit des Konzerns Rechnung, dann ist auf der Grundlage der Fiktion, daß der Konzern auch eine rechtliche Einheit bildet, das in einem konsolidierten Abschluß errechnete Konzernergebnis als Ausgangspunkt für die Ertragbesteuerung zu wählen.

Es war ein schwieriges Problem, bei der direkten Methode (arm's length-Prinzip) die Auswirkungen des Konzerneffekts einwandfrei konkret zu beziffern. Dadurch war es auch nicht realisierbar, den Konzerneffekt in seiner Gesamtheit zu ermitteln und bestimmten Konzerngesellschaften zuzurechnen.⁴⁾ Ein wichtiger Vorteil der indirekten Methode liegt darin, daß sich beim Ausgehen vom Gesamtkonzernergebnis als Besteuerungsgrundlage die Frage der Zurechnung einzelner Aufwands- und Ertragsanteile im allgemeinen und des Konzerneffekts im besonderen nicht stellt, da der Konzern als Einheit behandelt wird.

1) vgl. Gliederungspunkt 052;

2) vgl. KERN, W., a.a.O., S. 47; STOLK, J.L., a.a.O., S. 14;

3) vgl. SCHUHMAN, W., Der Konzernabschluß. Die Bilanzierungspraxis deutscher Konzerne, Wiesbaden 1962, S. 14 mit weiteren Hinweisen; ZITZELBERGER, S., a.a.O., S. 9; BERGSTEINER, W., a.a.O., S. 12;

4) vgl. oben Gliederungspunkt 11110;

Bei der Bewertung dieser Vorteile ist jedoch zu berücksichtigen, daß für die Ertragsbesteuerung internationaler Konzerne im Endergebnis der auf jedes Land entfallende Teil des Konzerngewinns ermittelt werden muß. Daher kann die Aufteilungsproblematik durch das Ausgehen vom Konzernergebnis grundsätzlich nicht vermieden werden. Es entfällt zwar die Notwendigkeit, alle innerkonzernlichen Transaktionen angemessen zu verrechnen, dafür wird aber als neues Problem die Schlüsselung des Gesamtergebnisses aufgeworfen.

Für ein Ausgehen vom Gesamtkonzernergebnis spricht weiter, daß hierbei durch eine unangemessene Verrechnung konzerninterner Leistungen keine Gewinnverlagerungen bewirkt werden können, weil sich interne Leistungen bei der Konsolidierung saldieren.¹⁾ Da nämlich der Konzern als Einheit behandelt wird, fehlt es an den für eine Gewinnverlagerung notwendigen getrennten Abrechnungsbereichen.²⁾ Der Manipulation des ausgewiesenen steuerlichen Gewinns kann zwar, wie bereits dargelegt,³⁾ auch dadurch begegnet werden, daß die Finanzverwaltung alle konzerninternen Transaktionen nach dem Grundsatz des arm's length-Prinzips überprüft. Damit ist allerdings das Problem verbunden, nach welchem Maßstab die Transaktionen zu beurteilen sind. Wird von dem Konzernergebnis als Besteuerungsobjekt ausgegangen, dann stellt sich dieses Problem nicht.⁴⁾ Ob dadurch jedoch sichergestellt ist, daß Manipulationen des Gewinns unterbleiben, ist fraglich. Solange die aufgezählten Motive, die für Gewinnverlagerungen denkbar sind,⁵⁾ erhalten bleiben, kann und muß zumindest damit gerechnet werden, daß Manipulationsmöglichkeiten gesucht und gefunden werden. Wenn die steuerliche Wirksamkeit von Gewinnverlagerungen durch Verrechnungspreise jedoch nicht mehr gewährleistet ist, könnte es für multinationale Unternehmen generell uninteressant werden, Verlagerungen zumindest unter dem steuerpolitischen Aspekt vorzunehmen.

1) vgl. KERN, W., a.a.O., S. 59; ZITZELSBERGER, S., a.a.O., S. 52; ZÜND, A., a.a.O., S. 88;

2) vgl. SEIDEL, G., a.a.O., S. 17 ff.;

3) vgl. oben Gliederungspunkt 110;

4) vgl. SEIDEL, G., a.a.O., S. 61; STOLK, J.L., a.a.O., S. 192;

5) vgl. Gliederungspunkt 051;

Auf jeden Fall würde eine negative Auswirkung auf die Steuereinnahmen der betroffenen Staaten verhindert werden können.

Für das Ausgehen vom Gesamtkonzerngewinn wird weiterhin vorgebracht, daß die Auswirkungen innerkonzernlicher Transaktionen auf das Konzernergebnis generell ausgeschieden werden und damit der Ausweis von Zwischengewinnen verhindert wird, die aus der Sicht des Konzerns noch nicht realisiert sind. Denn aus dessen Sicht ist ein Gewinn erst dann realisiert, wenn auf dem Markt für eine Konzernleistung ein Ertrag erzielt wurde, der die Aufwendungen innerhalb des Konzerns für diese Leistung übersteigt.¹⁾

Ein weiterer Vorteil wird darin gesehen, daß es zu einem Verlustausgleich für den Fall kommt, daß einzelne Konzerngesellschaften mit Verlust abschließen und dieser durch Gewinne anderer Konzerngesellschaften ganz oder teilweise kompensiert wird.²⁾ Der Verlustausgleich verhindert aus der Sicht des Gesamtkonzerns, daß es zu einer über seine wirtschaftliche Leistungsfähigkeit hinausgehenden Besteuerung kommt. Dies wäre beim Fehlen eines Verlustausgleichs der Fall, weil dann Gewinne der mit einem positiven Ergebnis arbeitenden Konzerngesellschaften in vollem Umfang zu versteuern sind, während Verluste von Konzerngesellschaften lediglich - soweit dies im jeweiligen nationalen Steuerrecht vorgesehen ist - mit Gewinnen derselben Konzerngesellschaften verrechnet werden können (Verlustverrechnung).

Zusammenfassend kann festgestellt werden, daß das Ausgehen vom Gesamtkonzerngewinn für Zwecke der Ertragsbesteuerung aus wirtschaftlicher Sicht grundsätzlich geeignet ist.³⁾

1) vgl. ZITZELBERGER, S., a.a.O., 1966, S. 17 u. S. 19 f.; NIEMANN, U., a.a.O., S. 33; RÜSLER, W., a.a.O., S. 23; WÖHE, G., a.a.O., S. 837;

2) vgl. STOLK, J.L., a.a.O., S. 192;

3) vgl. ZITZELBERGER, S., a.a.O., S. 121; BERGSTEINER, W., a.a.O., 1968, S. 26; STOLK, J.L., a.a.O., S. 60;

1211. Verteilung des Gesamtkonzerngewinns auf die Konzerngesellschaften mit Hilfe von geeigneten Maßstäben

Die Aufteilung des Konzernergebnisses mittels eines geeigneten Maßstabes hat - sofern das Konzernergebnis von den Steuerbehörden der beteiligten Staaten einheitlich ermittelt und aufgeteilt wird - den Vorteil, daß das Konzernergebnis vollständig der Besteuerung unterworfen wird, Minder-, aber auch Mehrbesteuerungen also vermieden werden.¹⁾

Fraglich ist jedoch, ob eine globale Aufschlüsselung des Gesamtkonzerngewinns zu einer verursachungsgerechten Gewinnzuteilung führt, d.h., ob sie es erlaubt, die Beiträge der einzelnen Konzerngesellschaften zum Gesamtkonzerngewinn entsprechend der wirtschaftlichen Verursachung exakt zu ermitteln. Bei der Vielzahl der in der Literatur für eine Aufschlüsselung angeführten Maßstäbe²⁾ werden unterschieden:

1. "Maßstäbe, die von den in den Konzerngesellschaften eingesetzten Produktionsfaktoren ausgehen, z.B. gemessen durch die Anzahl der Beschäftigten, die Lohn- und Gehaltssumme, das eingesetzte Kapital, das notwendige Betriebsvermögen, die Anzahl bestimmter Maschinen oder den Wert der Gebäude und
2. Maßstäbe, die auf den entweder wertmäßig (z.B. Umsatz, Prämieneinnahmen, Provisionen) oder mengenmäßig (z.B. produzierte Stückzahl, gefahrene Kilometer, Zahl der beförderten Passagiere) gemessenen Leistungen der Konzerngesellschaften aufbauen.³⁾"

Maßstäbe, die sich allein auf die mengenmäßige Leistung der einzelnen Konzerngesellschaften beziehen, setzen allerdings voraus, daß alle Konzerngesellschaften gleichartige Leistungen erstellen. Dies dürfte jedoch praktisch nur selten vorkommen. Jedoch auch

1) vgl. BÄHR, G., a.a.O., S. 156; BODE, P., Wege..., a.a.O., S. 700;

2) vgl. KUNZE, K., a.a.O., S. 83; BUNDESMINISTER DER FINANZEN (Hrsg.), OECD-Musterabkommen..., a.a.O., S. 110 f.; BÄHR, G., a.a.O., S. 151 f. und S. 156;

3) KUMPF, W., a.a.O., S. 40;

allein wertmäßige Leistungsgrößen, wie z.B. Umsatz oder Prämieneinnahmen, sind als Maßstab im Hinblick auf eine verursachungsgerechte Aufteilung mangelhaft. Sie zeigen "lediglich an, wo Umsätze getätigt werden, Roheinkünfte entstehen und, damit im Zusammenhang, Gewinn in Erscheinung tritt."¹⁾ Die zentral ausgeübten Funktionen und die in der Konzerneinheit verwendeten Produktionsmittel werden nicht beachtet. Weiterhin bleibt unberücksichtigt, daß in der Regel Funktionen nicht gleichmäßig in allen Konzerngesellschaften ausgeübt werden.²⁾ Es kommen daher für den Umsatz als alleinigen Aufteilungsmaßstab als Anwendungsbereich nur Handelsbetriebe in Frage, bei denen die Tätigkeiten der einzelnen Filialen im allgemeinen gleichartig sind und die mit einem ähnlichen Warensortiment handeln.³⁾ Derartige Handelsbetriebe werden jedoch im Regelfall nur selten die Form eines internationalen Konzerns haben. Somit verbleibt für diesen nur ein auf den eingesetzten Produktionsfaktoren aufbauender Maßstab. Gegen die Verwendung eines solchen Maßstabs könnte jedoch sprechen, daß der Wirkungsgrad der Produktionsfaktoren in den einzelnen Konzerngesellschaften allgemein nicht gleich sein wird. So ist KUNZE der Meinung, eine Berücksichtigung der unterschiedlichen Wirkungsgrade sei auch nicht möglich, da dies das zu erzielende Ergebnis, den Ertrag des jeweiligen Konzernteils, als Ausgangspunkt einer Rentabilitätsberechnung voraussetzen würde.⁴⁾ Hinzukomme, daß internationale Konzerne in Ländern mit unterschiedlichem Kosten- und Lohnniveau tätig seien. Dies könne zu Verzerrungen führen, wenn der gewählte Maßstab vom Kosten- oder Lohnniveau beeinflusst werde, da dadurch - selbst wenn sich die einzelnen Konzerngesellschaften völlig gleichen - den Konzerngesellschaften in Ländern mit einem

1) KUNZE, K., a.a.O., S. 86;

2) vgl. KUNZE, K., a.a.O., S. 85 ff.;

3) vgl. BÄHR, G., a.a.O., S. 165. Zur entsprechenden Vorgehensweise bei der interkantonalen Gewinnaufteilung in der Schweiz vgl. HÖHN, E., Doppelbesteuerungsrecht. Eine Einführung in das interkantonale und internationale Steuerrecht Bern 1973, S. 320; STOLK, J.L., a.a.O., S. 177;

4) KUNZE, K., a.a.O., S. 102 ff.;

niedrigen Kosten- oder Lohnniveau ein geringerer Gewinnanteil zugewiesen werde als den in Ländern mit einem hohen Kosten- oder Lohnniveau.¹⁾ Schließlich können auch auf den eingesetzten Produktionsfaktoren basierende Maßstäbe nur dann annähernd "exakt" sein, wenn die Konzerngesellschaften gleichartig sind,²⁾ wie z.B. Niederlassungen von Banken und Versicherungen.³⁾

Ganz allgemein könnte das Abstellen auf einen einzigen Maßstab die Tatsache außer acht lassen, daß der Gewinn das Ergebnis einer Reihe von Gewinnbildungsfaktoren ist und daher "eine an Willkür grenzende Vereinfachung des Meßproblems"⁴⁾ darstellt.⁵⁾ Es sind daher oft mehrere Maßstäbe bei der Aufteilung zu berücksichtigen, indem diese zu einer Formel zusammengefaßt werden, wobei sich allerdings das Problem stellt, aus welchen Maßstäben die Formel gebildet werden soll.

Ein Beispiel für eine Aufteilungsformel zeigt sich bei der Steuerauscheidung für interkantonale Unternehmen der Schweiz. Nachdem grundsätzlich der Zentrale ein Vorab von 10 bis 20 % des Gewinns zugeteilt wird, ist der restliche Gewinn nach Quoten auf die Zentrale und die Betriebsstätten in den verschiedenen Kantonen aufzuteilen, wobei je nach Branche verschiedene Arten der Quotenermittlung angewendet werden.⁶⁾ Bei Bau- und Fabrikationsunternehmungen sowie Elektrizitätswerken werden die Produktionsfaktoren Kapital und Arbeit herangezogen. Sie werden ermittelt als Summe der der Betriebsstätte zugewiesenen Aktiva und der mit 6 % kapitalisierten Jahreslöhne und -gehälter. Der auf eine Betriebsstätte entfallende Gewinnanteil wird dann be-

1) vgl. TAX FOUNDATION INC., Taxation of interstate business, New York 1970, S. 62;

2) vgl. KUNZE, K., a.a.O., S. 87 f.;

3) vgl. BÄHR, C., a.a.O., S. 154;

4) BÄHR, C., a.a.O., S. 152;

5) vgl. KUNZE, K., a.a.O., S. 88;

6) vgl. HÖHN, E., a.a.O., S. 319 mit weiteren Hinweisen; vgl. auch unten Gliederungspunkt 220;

stimmt durch das Verhältnis der Produktionsfaktoren der Betriebsstätte zu denen der gesamten Unternehmung.¹⁾

Oft wird es auch für angebracht gehalten, in einer Aufteilungsformel über die Produktionsfaktoren hinaus den Umsatzfaktor zu berücksichtigen.²⁾ Dies wird damit begründet, daß ohne Umsatz kein Gewinn realisiert werde. Daher sei die Rolle des "Verkaufs"-Staates bei der Einkommenserzielung durch den Einbau des Umsatzes in die Aufteilungsformel zu berücksichtigen.³⁾ Eine solche Dreifaktorenformel ist z.B. in den meisten US-Bundesstaaten zur Gewinnaufteilung für Zwecke der bundesstaatlichen Körperschaftbesteuerung bei über den jeweiligen Bundesstaat hinausreichenden Unternehmen üblich.⁴⁾

Neben der in einer Formel zu treffenden Auswahl der zu berücksichtigenden Faktoren steht das weitere Problem, wie die Faktoren innerhalb dieser Formel zu gewichten sind. Wenn sie im allgemeinen als gleichwertig behandelt werden, so mag dies nur eine Näherungslösung sein, weil exakte Kenntnisse über den relativen Einfluß der einzelnen Faktoren auf die Gewinnentstehung nicht vorliegen.⁵⁾

Eine andere Möglichkeit, die Genauigkeit der Aufschlüsselung zu verbessern, besteht darin, den Aufteilungsmaßstab z.B. nach der Branche zu differenzieren, in der der Konzern tätig ist.⁶⁾ Hier entsteht dann jedoch andererseits das Problem, internationale Konzerne bestimmten Branchen zuzuordnen. Dies könnte bei sehr großen, diversifizierten Konzernen oft nur schwer möglich sein.

1) vgl. HÖHN, E., a.a.O., S. 321 f. mit weiteren Hinweisen;

2) vgl. STOLK, J.L., a.a.O., S. 176;

3) TAX FOUNDATION INC., a.a.O., S. 62 und S. 70; a.A. KUNZE, K., a.a.O., S. 93; HARRISS, C.L., Income apportionment among states. A sales factor does not belong in the formula, in: Tax Foundation Inc., Taxation of interstate business, New York 1970, S. 63 ff.;

4) vgl. Gliederungspunkt 12211;

5) vgl. KUMPF, W., a.a.O., S. 43;

6) vgl. die Darstellung der nach Branchen differenzierten Methoden zur Ermittlung der den einzelnen Kantonen zustehenden Gewinnquoten in der Schweiz bei HÖHN, E., a.a.O., S. 320 ff.; vgl. auch BÄHR, G., a.a.O., S. 162 ff.;

Abschließend ist festzuhalten, daß die globale Zerlegung des Gesamtkonzerngewinns mittels eines geeigneten Maßstabes wohl der Forderung nach einer Vermeidung von Mehr- und Minderbesteuerung genügt, in vielen Fällen aber nicht zu verursachungsgerechten Gewinnzuweisungen führt.¹⁾

1) vgl. SCHRÖDER, S., Auslandsbetriebsstätten in steuerlicher Sicht, in: StBp 1971, S. 233;

1212. Notwendigkeit einer internationalen Einigung über Grundsätze zur Gewinnermittlung, Konsolidierung und Gewinnaufteilung

Die Anwendung der indirekten Methode setzt voraus, daß das steuerliche Ergebnis eines internationalen Konzerns nach einheitlichen Grundsätzen ermittelt, konsolidiert und aufgeteilt wird. Wenn nur eine dieser Voraussetzungen nicht erfüllt ist, droht eine Doppelbesteuerung. Es ist dann nämlich nicht mehr sicher gestellt, daß die Summe der besteuerten Gliedgewinne dem Gesamtkonzerngewinn entspricht.¹⁾

Gegenwärtig sind die Steuersysteme bei einem internationalen Vergleich durch eine große Vielfalt bei der Ermittlung des steuerpflichtigen Gewinns charakterisiert. BÄHR hält es für "geradezu unwahrscheinlich ..., daß zwei Veranlagungsbehörden zu einem übereinstimmenden Ergebnis kommen."²⁾ Obwohl es Bestrebungen gibt, eine internationale Angleichung zu erreichen, blieben die greifbaren Ergebnisse bisher gering.

So mangelt es im Rahmen der EG nicht an Forderungen, die nationalen Gewinnermittlungsvorschriften anzugleichen.³⁾ Konkrete Harmonisierungsmaßnahmen wurden jedoch noch nicht vollzogen.⁴⁾

1) vgl. BÄHR, G., a.a.O., S. 156;

2) BÄHR, G., a.a.O., S. 148;

3) vgl. MERSMANN, W., Das künftige EWG-Steuerrecht, DStZ (A) 1963, S. 296; BÄHR, G., a.a.O., S. 149; SCHINK, W., Auf dem Weg zu einem europäischen Steuerwesen, in: Besteuerung der internationalen Unternehmung, hrsg. von der Deutschen Gesellschaft für Betriebswirtschaft, Berlin 1971, S. 113;

4) Es liegt lediglich ein Bericht der Kommission über die Bemessungsgrundlage der Steuern auf Unternehmensgewinne vor; vgl. KOMMISSION DER EUROPÄISCHEN GEMEINSCHAFTEN (Generaldirektion Binnenmarkt und Rechtsangleichung, Direktion Steuern), Bericht über die Bemessungsgrundlage der Steuern auf Unternehmensgewinne, 14739/XIV/68-D, 1968;

Nachdem sich die EG-Kommission bei den direkten Steuern zuerst mit dem Abbau steuerlicher Hindernisse für grenzüberschreitende Unternehmenszusammenschlüsse beschäftigt hat,¹⁾ ist bereits seit langer Zeit angekündigt, daß die Kommission dem Ministerrat in einer nächsten Stufe konkrete Vorschläge zur Körperschaftsteuerharmonisierung vorlegen will.²⁾ Die Harmonisierung soll schrittweise in der Art erfolgen, daß zunächst eine einheitliche Struktur der Körperschaftsteuer eingeführt wird und dann die steuerlichen Bilanzierungsvorschriften für Kapitalgesellschaften vereinheitlicht werden. Eine Angleichung der Bemessungsgrundlagen und der Steuersätze ist dann als letzter Schritt vorgesehen.³⁾ So kann eine Harmonisierung der nationalen Gewinnermittlungsvorschriften augenblicklich nur durch Konvergenzbewegungen fortgeführt werden, die die Steuersysteme der EG Mitgliedsländer durch die wachsende Interdependenz ihrer Volkswirtschaften erfahren.⁴⁾

Ein weiteres praktisches Beispiel für die Problematik, Gewinnermittlungsvorschriften zu vereinheitlichen, können die Verhältnisse der Schweiz aufzeigen. Dort erheben die 25 Kantone ihre direkten Steuern nach eigenen Steuergesetzen. Obwohl die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone bereits seit einigen

1) vgl. Vorschlag einer Richtlinie des Rates über ein gemeinsames Steuersystem für Fusionen, Spaltungen und die Einbringung von Unternehmensteilen, die Gesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten betreffen, vom 16.1.1969, ABIEG Nr. C 39 vom 22.3.1969, S. 1 ff.; Vorschlag einer Richtlinie des Rates über das gemeinsame Steuersystem für Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten vom 16.1.1969, a.a.O., S. 7; Art. 275 ff. des Vorschlags einer Verordnung des Rates über das Statut für Europäische Aktiengesellschaften vom 30.6.1970, ABIEG Nr. C 124 vom 10.10.1970; vgl. auch HERRMANN, H.J., Möglichkeiten..., a.a.O., S. 301;

2) vgl. HINTZEN, L., Überlegungen für ein gemeinsames Körperschaftsteuersystem in den Europäischen Gemeinschaften, AWD 1972, S. 463;

3) vgl. HERRMANN, H.J., Möglichkeiten, a.a.O., S. 301;

4) Zum Prozeß der latenten Steuerharmonisierung vgl. SCHINK, W., a.a.O., S. 100; DEBATIN, H., Die steuerliche Gewandung in der EWG, DB 1973, S. 686;

Jahren als aktuelles Problem diskutiert und vorbereitet wird,¹⁾ wurde bisher eine einheitliche Gewinnermittlung noch nicht in allen Kantonen erreicht.²⁾

Grundsätzlich gesehen, stehen einer internationalen Harmonisierung der Gewinnermittlungsvorschriften viele Hemmnisse im Wege: Nicht selten ist die steuerliche Gewinnermittlung eng mit dem jeweiligen Privatrecht verknüpft.³⁾ Zudem werden steuerliche Gewinnermittlungsvorschriften immer häufiger als Instrumente der staatlichen Wirtschafts- und Finanzpolitik eingesetzt.⁴⁾ Die Einstellung der Steuerpflichtigen und der Aufbau und die Effizienz der Steuerverwaltung sind weitere Faktoren, die sich einer Harmonisierung entziehen,⁵⁾ die Gewinnermittlung im Ergebnis aber entscheidend beeinflussen können. Diese allgemeinen Überlegungen lassen in Verbindung mit den beschwerlichen Fortschritten selbst in dem kleinen Kreis der EG-Länder eine internationale Vereinheitlichung der steuerlichen Gewinnermittlungsvorschriften als ein in nächster Zeit nur schwer zu erreichendes Ziel erscheinen.⁶⁾

Wenn das Gesamtkonzernergebnis der Besteuerung unterworfen werden soll, muß auf international einheitliche Konsolidierungsgrundsätze abgestellt werden können, um die Abschlüsse der Konzerngesellschaften zu einem Konzernabschluß zu konsolidieren.⁷⁾

-
- 1) vgl. HÖHN, E., Die Harmonisierung der direkten Steuern des Bundes und der Kantone, ASA, Bd. 42, 1973, S. 119 mit weiteren Nachweisen;
- 2) vgl. z.B. LENHARD, T., Abschreibungen und Rückstellungen im schweizerischen Steuerrecht. Darstellung und Beurteilung der gesamtschweizerischen Praxis und Ansatzpunkte für ihre Vereinheitlichung, Bern und Stuttgart 1969; HANGARTER, D., Das Steuerrecht in der Schweiz, IWB, 10.10.1973, Fach 5 Schweiz Gruppe 2, S. 177 f.; HÖHN, E., a.a.O., ASA Bd 42 1973, S. 119ff.;
- 3) vgl. BÄHR, G., a.a.O., S. 149;
- 4) vgl. BÄHR, G., ebenda; SCHINK, W., a.a.O., S. 108;
- 5) vgl. SCHMÖLDERS, G., Finanzpolitik, 3. Aufl., Berlin-Heidelberg-New York 1970, S. 498;
- 6) vgl. POECHE, J., a.a.O., S. 31;
- 7) vgl. STOLK, J.L., a.a.O., S. 181;

Welche Probleme mit der Erstellung eines solchen Weltabschlusses für steuerliche Zwecke verbunden sind, mag die Diskussion um den handelsrechtlichen Weltabschluß in Deutschland andeuten.

Sowohl das Aktiengesetz als auch das Gesetz über die Rechnungslegung von bestimmten Unternehmen und Konzernen (Publizitätsgesetz) sehen die Einbeziehung ausländischer Tochtergesellschaften in den deutschen Konzernabschluß nur auf freiwilliger Basis vor¹⁾ mit dem Ergebnis, daß viele Konzerne in Deutschland keinen Weltabschluß veröffentlichen.²⁾ Von WYSOCKI führt dies "vor allem auf Schwierigkeiten bei der Suche nach operationalen und zugleich mit dem Aktiengesetz zu vereinbarenden Lösungen für einige Probleme internationaler Konzernrechnungslegung"³⁾ zurück.⁴⁾ Zu den Problemen, die bei einem steuerlichen Weltabschluß vor allem zu Schwierigkeiten führen würden, gehören die bereits erwähnte Sicherstellung einer international einheitlichen Gewinnermittlung sowie die Lösung der Frage, wie Abschlüsse in ausländischer Währung in inländische Währung umzurechnen sind.⁵⁾ Letztlich ist auch die Anwendung international einheitlicher Aufstellungsmaßstäbe skeptisch zu beurteilen.⁶⁾ Es besteht die Gefahr, daß einzelne Staaten die Verwendung eines bestimmten Maßstabes oder einer Kombination von Maßstäben forcieren, wenn sie hoffen, daß sich für sie daraus die höchsten Gewinnzuweisungen ergeben.

1) vgl. § 329 Abs. 2 AktG und § 13 Abs. 2 PubiG;

2) vgl. die Übersicht bei VON WYSOCKI, K., Zum Informationsgehalt von Weltbilanzen deutscher Obergesellschaften, WPg 1973, S. 29f.;

3) VON WYSOCKI, K., a.a.O., S. 27;

4) Zu den Problemen eines handelsrechtlichen Weltabschlusses vgl. z.B. DREGER, K.M., Der Konzernabschluß, Grundsätze ordnungsmäßiger Konsolidierung, Wiesbaden 1969, S. 249 ff.; VON WYSOCKI, K. a.a.O., S. 26 ff.; FRIEDRICH, B.H., Die Problematik der Erstellung aussagefähiger Weltabschlüsse unter Berücksichtigung der in der Praxis angewandten Konsolidierungsmethoden, Diss. Augsburg 1974; MÜLLER, E., Aufstellungsmöglichkeiten konsolidierter Bilanzen internationaler Unternehmen, Düsseldorf 1974;

5) vgl. zur Problematik der Währungsumrechnung im Weltabschluß aus handelsrechtlicher Sicht SCHULTZE, J., Zur Frage der Umrechnung fremder Währungen bei konsolidierten Abschlüssen, DB 1968, S. 107 ff.; KIRCHNER, C., Die Umrechnung ausländischer Bilanzen für internationale Konzernbilanzen. Ein kritischer Überblick über die Diskussion in den USA, ZfB 1973, S. 795ff.; MÜLLER, E., Kursumrechnung bei Einbeziehung ausländischer Konzerngesellschaften in den Weltabschluß als Bewertungsproblem, WPg 1973, S. 653 ff.; STEINLE, K./KOHL, H.W., Die Währungsumrechnung im Weltabschluß, DB 1975, S. 361 ff.;

6) vgl. LANCEE, L., Der Kampf gegen die Doppelbesteuerung, EuStZ 1968, H. 26, S. 22;

1213. Durchführung der Veranlagung

Geht man davon aus, daß eine Weltsteuerbehörde im Sinne von FORTE,¹⁾ die den Gesamtkonzerngewinn ermittelt und auf die beteiligten Staaten aufteilt, derzeit eine Utopie ist,²⁾ dann bleiben bei der dargestellten Methode zwei Wege, einen internationalen Konzern zu veranlagern: Entweder geschieht dies zentral im Sitzstaat der Obergesellschaft oder dezentral, indem jeder berechnete Staat den Gesamtkonzerngewinn und den davon auf ihn entfallenden Anteil berechnet. Da viele Länder nicht bereit sein werden, das Veranlagungsrecht auf den Sitzstaat der Konzernspitze zu übertragen, bleibt nur der Weg der dezentralen Veranlagung. Das bedeutet, daß jedes Land den weltweiten Konzerngewinn aller in seinen Grenzen ansässigen Gesellschaften internationaler Konzerne und die ihm davon zustehende Gewinnquote ermitteln muß, was eine Fülle praktischer und juristischer Probleme aufwerfen würde. So stellt sich die Frage, inwieweit die Steuerbehörde die Vorlage ausländischer Konzernunterlagen verlangen und sie einer Prüfung unterziehen darf. Weiterhin entsteht das Problem, welche Instanz Streitfragen der Gewinnermittlung, Konsolidierung und Gewinnaufteilung entscheiden soll. Soweit es sich um Streitfragen handelt, durch die zwei mittels eines DBA verbundene Staaten betroffen sind, könnte das Verständigungsverfahren Abhilfe schaffen. Liegt jedoch kein DBA vor oder sind mehrere Staaten durch die Zweifelsfrage betroffen, könnte nur eine neutrale internationale Schiedsstelle oder ein internationaler Gerichtshof den Konflikt lösen.³⁾ Obwohl immer wieder angeregt wurde, eine solche Institution einzurichten,⁴⁾ ist derzeit kein Fortschritt in diese Richtung zu erkennen.⁵⁾

Zusammengefaßt ergeben die praktischen Überlegungen zur indirekten Methode, daß augenblicklich ihre Durchsetzung auf große praktische Schwierigkeiten stoßen würde.⁶⁾

1) vgl. FORTE, F., a.a.O., S. 190 f.;

2) vgl. STOLK, J.L., a.a.O., S. 134 und S. 142;

3) vgl. BÄHR, G., a.a.O., S. 156 f.;

4) vgl. LANCEE, L., a.a.O., H. 26, S. 24 f.; DEBATIN, H., Generalbericht..., a.a.O., S. I 28; BÄHR, G., a.a.O., 1971, S. 140 mit weiteren Hinweisen; STOLK, J.L., a.a.O., S. 187 ff.; vgl. auch Gliederungspunkt 3.3;

5) vgl. LANCEE, L., a.a.O., H. 26 S. 24 f.; BÄHR, G., a.a.O., S. 140;

6) vgl. ZUND, A., a.a.O., S. 88;

122. Auswertung praktischer Erfahrungen

1220. Ansätze zur Behandlung des Konzerns als Einheit für die Ertragsbesteuerung

12200. Konzernsteuerbilanzen im nationalen Bereich

In einigen Staaten wird der Ertragsbesteuerung von Konzernen ein nationaler Konzernabschluß – meist auf Antrag – zugrundegelegt. Zu diesen Staaten gehören die USA,¹⁾ Frankreich²⁾ und die Niederlande.³⁾ Ausländische Konzerngesellschaften dürfen jedoch regelmäßig nicht in die Konsolidierung einbezogen werden.⁴⁾ In Deutschland wird die Konzernsteuerbilanz zwar gefordert, und es liegen auch ausgearbeitete Vorschläge vor,⁵⁾ es ist jedoch nicht abzusehen, ob es in nächster Zukunft zu einer Änderung der derzeitigen Rechtslage führen könnte, nach der für Zwecke der Besteuerung allein der Abschluß der einzelnen Konzerngesellschaften maßgebend ist.⁶⁾ Andere Erwartungen im Zusammenhang mit der Neueinführung der Konzernrechnungsvorschriften im Aktiengesetz von 1965⁷⁾ haben sich bis jetzt nicht erfüllt.

-
- 1) vgl. Sections 1501-1505 IRC; vgl. auch die Darstellungen bei VON KESSEL, J., Die konsolidierte Konzernbesteuerung im Körperschaftsteuerrecht der USA, Diss. München 1974;
 - 2) vgl. Décret Nr. 67-774 vom 11.9.1967 (Journal Officiel, 19.9.67) zum System des "bénéfice mondial" bzw. "bénéfice consolidé" für Unternehmen mit ausländischen Betriebsstätten; vgl. STOLK, J. L., a.a.O., S. 64 ff.;
 - 3) vgl. Art. 15 Vpb 1969 und die Darstellungen bei CHRISTIAANSE, J.H., Die einheitliche Konzernbesteuerung in den Niederlanden, EuStZ 1969, H. 32, S. 3 ff.; HINTZEN, L., Die fiskale Einheit bei der Körperschaftbesteuerung von Konzernen in den Niederlanden, AWD 1973, S. 682 ff.;
 - 4) vgl. z.B. Sec. 1504 (b) (3) IRC für die USA und Art. 15 Vpb 1969 für die Niederlande. Eine Ausnahme bildet das System des "bénéfice consolidé" in Frankreich;
 - 5) vgl. WEITKAMP, J., Besteuerung verbundener Unternehmen, Berlin 1975; MÜHLSCHLEGEL, Die steuerliche Gewinnermittlung für Konzerne (Die Organschaftsbesteuerung in Deutschland – Die konsolidierten Steuererklärungen in den USA – Gewinnermittlung mit Konzernsteuerbilanzen), Diss. Mannheim 1971;
 - 6) vgl. ZITZELSBERGER, S., a.a.O., S. 67 f.;
 - 7) vgl. SCHUHMANN, W., a.a.O., S. 50; DÖLLERER, G., Rechnungslegung nach dem neuen Aktiengesetz und ihre Auswirkungen auf das Steuerrecht, BB 1965, S. 1416;

12201. Ansätze im zwischenstaatlichen Bereich

Die indirekte Gewinnaufteilungsmethode wird derzeit auf international-steuerlichem Gebiet nicht angewandt.¹⁾ Es gab lediglich verschiedene Ansätze in dieser Richtung, überwiegend im deutschen Steuerrecht zwischen den beiden Weltkriegen.

Hierbei handelt es sich um die sogenannte "internationale Filialtheorie"²⁾ des RFH. In einer Reihe von Entscheidungen³⁾, beginnend mit dem Shellurteil⁴⁾ und dem Citroenurteil⁵⁾, hat der RFH die Meinung vertreten, daß die rechtlich selbständige deutsche Tochtergesellschaft als Zweigniederlassung und damit als Betriebsstätte der ausländischen Muttergesellschaft zu behandeln sei, wenn die deutsche Tochter als Organ der ausländischen beherrschenden Muttergesellschaft anzusehen ist. Dadurch wird die Muttergesellschaft in Deutschland mit gewerblichen Einkünften beschränkt steuerpflichtig. Die Höhe des steuerpflichtigen Einkommens sollte sich nach der indirekten Methode der Gewinnermittlung ergeben, d.h. anteilig aus der konsolidierten Bilanz des internationalen Konzerns.⁶⁾

Die deutsche Finanzverwaltung ist den Urteilen des RFH jedoch oft nicht gefolgt.⁷⁾ Als Hindernis für ihre Durchführung zeigte sich, daß die Vorlage von Bilanzen des ausländischen Konzerns weder erzwungen noch gütlich erlangt werden konnte,⁸⁾ wobei es nach RÄDLER noch grundsätzlich zu bezweifeln bleibt, "ob diese Bilanz

1) vgl. SEIDEL, G., a.a.O., S. 61;

2) Ein Ausdruck des Schrifttums für die Rechtsprechung des Reichsfinanzhofes (siehe nächste Fußnote);

3) vgl. die RFH-Urteile IA 226/29 vom 30.1.1930, RStBl 1930, S. 148; I 129/30 vom 16.9.1930, RStBl 1930, S. 757; IA 51/32 vom 20.9.1932, RStBl 1932, S. 1029; IA 449/32 vom 3.2.1934, RStBl 1934, S. 665; IA 186/35 vom 5.5.1936, RStBl 1936, S. 837; IA 198/36 vom 22.7.1936, RStBl 1936, S. 899; IA 60/36 vom 26.10.1937, RStBl 1938, S. 46;

4) vgl. RFH-Urteil IA 226/29 vom 30.1.1930, RStBl 1930, S. 148;

5) vgl. RFH-Urteil I 129/30 v. 16.9.1930, RStBl 1930, S. 757;

6) vgl. RÄDLER, A.J./RAUPACH, A., a.a.O., S. 606;

7) vgl. FRIEDRICH, W., Zur Besteuerung deutscher Tochtergesellschaften ausländischer Konzerne, BB 1954, S. 541; DIETZ, G., Das zwischenstaatliche Organverhältnis im Recht der deutschen Doppelbesteuerungsabkommen, WPg 1956, S. 378; a.A. MÜLLER, E., Inländische Organgesellschaften ausländischer Obergesellschaften im Körperschaft- und Gewerbesteuerrecht, WPg 1955, S. 536;

8) vgl. BÜHLER, O., Die internationalen Gesellschaften, a.a.O., S. 106;

für die Ermittlung des Gewinns der deutschen Tochtergesellschaft überhaupt einen Wert hätte, da die bei ihrer Erstellung angewandten Bewertungsgrundsätze wohl recht erheblich von denen des deutschen Steuerrechts abweichen würden."¹⁾ Aus theoretischer Sicht wurde der Auffassung des RFH entgegengehalten, daß sie einen unzulässigen Durchgriff durch die Kapitalgesellschaft als selbständiges Steuersubjekt darstelle.²⁾ Nachdem durch die grundsätzliche steuerliche Anerkennung von Tochtergesellschaften in den deutschen DBA³⁾ der mögliche Anwendungsbereich der RFH-Grundsätze bereits eingeengt worden war und auch das Schrifttum das Weitergelten der RFH-Äußerungen überwiegend verneinte,⁴⁾ hat die Finanzverwaltung durch Erlaß erklärt, daß an der diesbezüglichen Rechtsprechung des RFH nicht festgehalten wird.⁵⁾

In Frankreich hat die Finanzverwaltung in 1951 mit der Begründung, es liege trotz juristischer Unabhängigkeit der einzelnen Gesellschaften nur eine internationale Unternehmung vor, den Abzug von Lizenzgebühren nicht mehr zugelassen, welche eine französische Tochtergesellschaft an ihre Muttergesellschaft in der Schweiz geleistet hatte.⁶⁾ Diese Vorgehensweise wurde jedoch allgemein abgelehnt und von der französischen Finanzverwaltung in späteren Jahren auch nicht mehr wiederholt.⁷⁾

1) RÄDLER, A.J., Die direkten Steuern der Kapitalgesellschaften und die Probleme der Steueranpassung in den sechs Staaten der europäischen Wirtschaftsgemeinschaft, Amsterdam 1960, S. 186;

2) vgl. RÄDLER, A.J./RAUPACH, A., a.a.O., S. 607;

3) vgl. SEIDEL, G., a.a.O., S. 62;

4) vgl. OSKIERSKI, W., Organschaftstheorie und Unternehmensbesteuerung, Düsseldorf 1966, S. 59; HERRMANN-HEUER, Kommentar zur Einkommensteuer und Körperschaftsteuer einschließlich Nebengesetze, 19. Aufl., Köln 1979, § 49 EStG Anm. 10;

5) vgl. z.B. Erlaß Hessen vom 14.12.1965, S 2500-19-II A 31, StEK KStG § 1 Nr. 34;

6) vgl. RÄDLER, A.J., a.a.O., S. 186 mit Hinweis auf MICHEL, J., L'influence des rapports existant entre les entreprises situées dans les pays différents sur la détermination des bénéfices imposables dans chacun de ces pays, in: CDFI, Bd. 26, Köln 1954, S. 258;

7) vgl. RÄDLER, A.J., a.a.O., S. 186;

In nur zwei Doppelbesteuerungsabkommen findet sich eine Klausel, die die Behandlung internationaler Konzerne als Einheit erlaubt: Im deutsch-italienischen DBA von 1925¹⁾ und vielleicht davon beeinflusst²⁾ im italienisch-französischen DBA von 1930.³⁾ Während die letztgenannte Regelung in den neuen italienisch-französischen Vertrag vom 29.10.1958 nicht mehr übernommen wurde,⁴⁾ ist die italienisch-deutsche Vereinbarung grundsätzlich noch gültig. Es wird aber die Meinung vertreten, daß die betreffende Vorschrift heute nicht mehr angewandt werden kann.⁵⁾ Die DBA der Bundesrepublik Deutschland folgen derzeit grundsätzlich der Regelung des OECD-Musterabkommens, welches die Behandlung selbständiger Tochtergesellschaften als Betriebsstätten ausländischer Obergesellschaften ausschließt.⁶⁾ Auch hier hat sich die Einheitstheorie für internationale Konzerne nicht durchsetzen können.

-
- 1) Schlußprotokoll vom 31.10.1925, Ziff. 7, abgedruckt bei KORN-DIETZ-DEBATIN, Doppelbesteuerung. Sammlung der zwischen der Bundesrepublik Deutschland und dem Ausland bestehenden Abkommen über die Vermeidung der Doppelbesteuerung, 7. Aufl. München, Stand: 1.11.1980, DB Italien, S. 35;
 - 2) vgl. BÜHLER, O., Die internationalen Gesellschaften, a.a.O., S. 105;
 - 3) Schlußprotokoll Ziff. 2;
 - 4) vgl. RÄDLER, A.J., Die direkten Steuern, a.a.O., S. 188;
 - 5) vgl. HILLERT, A., a.a.O., S. 434; KORN-DIETZ-DEBATIN, Doppelbesteuerung, a.a.O., Vorbem. IV G 5;
 - 6) vgl. Art. 5 Abs. 7 OECD-Musterabkommen: KORN-DIETZ-DEBATIN, Doppelbesteuerung, a.a.O., Anhang A, S. 11;

1221. Zerlegung der Bemessungsgrundlagen als Beispiel für die Gewinnaufteilung

12210. Zerlegung bei der Gewerbesteuer in Deutschland

Erstreckt sich ein Gewerbebetrieb in Deutschland über mehrere Gemeinden, die zur Erhebung der Gewerbesteuer berechtigt sind,¹⁾ so muß der "einheitliche Steuermeßbetrag"²⁾ als Bemessungsgrundlage der Gewerbesteuer³⁾ auf die heheberechtigten Gemeinden aufgeteilt werden. Eine Zerlegung wird erforderlich, wenn ein Gewerbebetrieb Betriebsstätten in mehreren Gemeinden unterhält, eine Betriebsstätte sich über mehrere Gemeinden erstreckt oder eine Betriebsstätte innerhalb des Erhebungszeitraumes von einer Gemeinde in eine andere verlegt wurde.⁴⁾ Es wurde vorgeschlagen, die bei der Zerlegung verwendeten Maßstäbe auch bei der Gewinnaufteilung zwischen in- und ausländischen Betriebsstätten zu benutzen.⁵⁾ Ebenso wäre es denkbar, sie für die Gewinnaufteilung internationaler Konzerne einzusetzen.

§ 29 GewStG sieht grundsätzlich als Zerlegungsmaßstab das Verhältnis vor, in dem die in den einzelnen Betriebsstätten gezahlten Löhne und Gehälter zueinander stehen. Bei Wareneinzelhandelsunternehmen erfolgt die Zerlegung je zur Hälfte nach dem vorgenannten Maßstab und nach dem Verhältnis der in den einzelnen Betriebsstätten erzielten Betriebseinnahmen. Wenn die Zerlegung nach diesen Maßstäben zu einem offenbar unbilligen Ergebnis führen sollte, ist ein Maßstab zu wählen, der die tatsächlichen Verhältnisse besser berücksichtigt.⁶⁾

1) Zur Frage, welche Gemeinde heheberechtigt ist, vgl. § 4 GewStG;

2) Zur Definition vgl. § 14 GewStG;

3) vgl. § 16 Abs. 1 GewStG;

4) vgl. § 28 GewStG;

5) vgl. HERRMANN-HEUER, Kommentar zu..., 19. Aufl., 1979, § 49 EStG Anm. 64;

6) vgl. § 33 Abs. 1 GewStG;

KUMPF hält die Anwendung dieser Maßstäbe bei der internationalen Gesamtgewinnzerlegung nicht für geeignet.¹⁾ Zum einen verfolge die Zerlegung bei der Gewerbesteuer eine andere Zielsetzung als die Gesamtgewinnzerlegung. Entsprechend der vom Äquivalenzprinzip beherrschten Grundkonzeption der Gewerbesteuer solle durch die Zerlegung erreicht werden, daß das Unternehmen in allen Gemeinden, in denen es Betriebsstätten errichtet hat, in etwa nach dem Verhältnis der tatsächlichen Inanspruchnahme der gemeindlichen Einrichtungen zur Lastentragung herangezogen werde. Dies erkläre auch die Verwendung des Maßstabes Arbeitslöhne. Der Gesetzgeber gehe nämlich davon aus, daß die Arbeitnehmer einer Betriebsstätte in erster Linie die Lasten der Betriebsstädtengemeinde verursachen. Bei der internationalen Gesamtgewinnzerlegung gehe es jedoch um eine verursachungsgerechte Gewinnzurechnung unabhängig davon, welche Lasten dem Staat durch die Aktivität des Konzerns entstünden.²⁾

Diesem Einwand ist jedoch nicht zu folgen. Zwar ist es richtig, daß die Zielvorstellungen der Zerlegung der Gewerbesteuer mit der Körperschaftsteuer differieren. Zum einen ist es jedoch nicht einleuchtend, warum eine unterschiedliche Zielvorstellung von vornherein die Anwendung desselben Maßstabes ausschließen soll. Es geht hier nämlich nicht um die Zielvorstellungen selbst, sondern um die Anwendung von Annäherungsmethoden zur Erreichung der Zielvorstellung. Bei der Gewinnaufteilung soll die Wertschöpfung der Unternehmen angenähert werden, bei der Gewerbesteuer die Inanspruchnahme gemeindlicher Einrichtungen. Bezüglich des Annäherungsversuchs bestehen also Gemeinsamkeiten, die die Anwendung der Gewerbesteuer-Maßstäbe ermöglichen. Entscheidend ist letztlich, ob die Anwendung der Maßstäbe zu einem von Finanzverwaltung und internationalem Konzern anerkannten Ergebnis führt. Hat z. B. ein Konzern alle Produktionsbetriebe in Land (A) und nur eine "Briefkastenfirma" in einer Steueroase (B), so kann es durchaus gerechtfertigt sein, den Konzerngewinn nach Löhnen aufzuteilen, wenn in (B) nur Betriebseinnahmen anfallen, jedoch kein oder nur sehr geringes Personal beschäftigt wird. Da die Basisgesellschaft außer Abrechnungsfunktionen sonst keine Konzernaufgabe erfüllt und die Erstellung des Produktes und damit die Hauptaufgabe im Land (A) erbracht wird, würde eine andere Aufteilung, z.B. nach Gewinnen, zu einem unbilligen Ergebnis zugunsten der Steueroase (B) führen.

1) vgl. KUMPF, W., a.a.O., S. 56;

2) KUMPF, W., a.a.O., S. 56 f.;

Das Beispiel der Zerlegung gem. § 29 GewStG soll zum anderen auch nur demonstrieren, daß eine Aufteilung des Gesamtgewinns möglich ist und auch erfolgreich angewandt wird. Wenn auch diese Maßstäbe bei der Gewerbesteuer oft nur ein grobes Ergebnis liefern,¹⁾ so könnte durch geeignete Auswahl zusätzlicher Maßstäbe bei der Körperschaftsteuer für den internationalen Konzern ein besseres Ergebnis erreicht werden.

1) vgl. MERSMANN, W., a.a.O., S. 82 f.;

12211. Gewinnaufteilung für die Körperschaftsteuern der
US-Bundesstaaten

Die meisten Bundesstaaten der USA erheben eine Körperschaftsteuer.¹⁾ Damit ergibt sich die Notwendigkeit, den Gewinn der Gesellschaften, die in mehreren Bundesstaaten gleichzeitig tätig sind, auf diese Bundesstaaten aufzuteilen. Da hier eine der Gewinnaufteilung in internationalen Konzernen ähnliche Problematik vorliegt, erscheint ein Überblick über die Erfahrungen in den USA sinnvoll.

Als Ergebnis einer Welle von Harmonisierungsbestrebungen verabschiedete 1958 die National Conference of Commissioners on Uniform State Laws den Uniform Division of Income for Tax Purposes Act (UDITPA).²⁾ Das darin festgelegte Verfahren wurde inzwischen von 25 Bundesstaaten übernommen.³⁾ Dieses Konzept sieht vor, daß Miet-, Zins-, Lizenz- und ähnliche Einkünfte, soweit sie nicht durch das Gewerbe erzielt wurden, dem Quellenbundesstaat zugewiesen werden. Der einem bestimmten Bundesstaat zustehende Anteil an den gewerblichen Einkünften soll durch Multiplikation der gewerblichen Einkünfte (business income) mit folgender Formel ermittelt werden:⁴⁾

$$\frac{\text{Wert des Anlagevermögens im Bundesstaat}}{\text{Wert des gesamten Anlagevermögens}} + \frac{\text{Lohnsumme im Bundesstaat}}{\text{gesamte Lohnsumme}} + \frac{\text{Umsatz im Bundesstaat}}{\text{Gesamtumsatz}}$$

3

1) Keine Körperschaftsteuer erheben die Staaten Nevada, Texas, Washington, Wyoming und South Dakota; vgl. CCH, State Tax Guide, All States, Chicago-New York-Washington 1959 ff., S. 1042 f.;

2) vgl. den Abdruck in CCH, State Tax Guide, a.a.O., S. 1027 ff.;

3) vgl. KUMPF, W., a.a.O., Anhang, Tabelle 5;

4) KUMPF, W., a.a.O., S. 58;

Die praktische Anwendung dieser 3-Faktoren-Formel verdeutlicht das folgende Beispiel¹⁾ der Aufteilung nach kalifornischem Recht:

Das Unternehmen A hat ein Einkommen, das nach kalifornischem Recht bestimmt wird, von 1000. Die insgesamt gezahlten Löhne und Gehälter belaufen sich auf 10000, wovon 2000 auf Kalifornien entfallen. Das Vermögen beträgt 5000, davon sind 1500 in Kalifornien belegen. Die Umsätze sind 20000, in Höhe von 2000 an Kunden in Kalifornien. Es ist dann die folgende Rechnung anzustellen:

	insgesamt	Anteil Kaliforniens	%
Löhne u. Gehälter	10000	2000	20
Vermögen	5000	1500	30
Umsätze	20000	2000	10
durchschnittlicher Anteil			60 : 3 = 20 %

Danach wäre ein Einkommen von 200 in Kalifornien zu versteuern.

Der UDITPA wurde später in den Multistate Tax Compact übernommen.²⁾ Der Multistate Tax Compact enthält selbst keine verbindlichen Besteuerungsgrundsätze, sondern soll den äußeren Rahmen zur Formulierung solcher Grundsätze abgeben. Des weiteren wurde die Multistate Tax Commission gebildet, die einheitliche Grundsätze erarbeitet und den Mitgliedsstaaten empfiehlt, auf Anforderung mehrere Bundesstaaten umfassende Betriebsprüfungen durchführt und bei Aufteilungsstreitigkeiten als Schiedsgericht fungiert.³⁾

1) MÜLLER-DOTT, J.P., Californian Franchise Tax and Unitary Tax Concept, RIW/AWD 1980, S. 109;

2) vgl. P-H, State & Local Taxes, All State Unit., Englewood Cliffs (N.J.) 1967 ff., § 5106; vgl. auch KUMPF, W., a.a.O., Anhang, Tabelle 5;

3) vgl. P-H, State & Local Taxes, a.a.O., § 5108 ff.;

Bei der Harmonisierung der Besteuerungsgrundsätze und Konsolidierungsmethoden konnte jedoch bisher noch keine generelle Übereinstimmung erzielt werden. So besteht Uneinigkeit darüber, wann als Gesamtheit zu erfassende verbundene Unternehmen vorliegen. Weiterhin ist ungeklärt, ob die Konsolidierung zwingend oder fakultativ sein sollte. Unterschiedlich sind auch die Auffassungen darüber, welchen geographischen Bereich die Konsolidierung umfassen soll.

Letztlich ergibt sich das Problem, welcher Teil des Gewinns¹⁾ den einzelnen Bundesstaaten zusteht, wenn nicht alle Bundesstaaten das Konzept anwenden. Eine Aufteilung ohne Überschneidungen wäre nur zu erzielen, wenn die 3-Faktoren-Formel generell von allen Bundesstaaten verwendet würde.²⁾

Nach den Erfahrungen der USA ist daher mit Schwierigkeiten bei der Festlegung zu rechnen, "wie der für die Aufteilung maßgebende Gesamtgewinn zu ermitteln ist, welche Faktoren in die Aufteilungsformel mit welchem Gewicht eingehen und wie die Faktoren der Formel im einzelnen verrechnet werden sollen."³⁾

1) Die meisten Bundesstaaten unterteilen den Gewinn in gewerbliche und sonstige Einkünfte. Während letztere direkt dem Quellenbundesstaat zugerechnet werden, werden die gewerblichen Einkünfte der Aufteilung unterworfen. Neuerdings wird von dieser Unterscheidung jedoch abgegangen und der gesamte Gewinn aufgeteilt. Vgl. z.B. den Vorschlag der Multistate Tax Commission, wiedergegeben in P-H, State & Local Taxes, a.a.O. § 6100 ff., und die Regelung in Massachusetts, wiedergegeben in CCH, State Tax Guide, a.a.O., § 1087-3;

2) vgl. zur Harmonisierungsproblematik KUMPF, W., a.a.O., S. 59-62;

3) KUMPF, W., a.a.O., S. 62;

1.3. ZUSAMMENFASSUNG UND ZWISCHENERGEBNIS

Die beiden dargestellten Methoden sind zunächst danach zu beurteilen, inwieweit sie eine verursachungsgerechte Erfassung des Beitrags der Konzerneinheiten zum Gesamtkonzernergebnis ermöglichen. Es hat sich gezeigt, daß diese Aufgabe durch keine der beiden Methoden exakt erfüllt wird. Bei der direkten Methode ist dies auf die Unbestimmtheit des arm's length-Prinzips zurückzuführen, bei der indirekten Methode liegt die Ursache in der dort notwendigen globalen Quotenaufteilung des Gesamtkonzernergebnisses.

Die Unmöglichkeit einer exakten verursachungsgerechten Aufteilung ändert jedoch nichts an dem Faktum, daß für internationale Konzerne eine Ergebnisaufteilung vorgenommen werden muß, solange es beim derzeitigen System autonomer nationaler Steuerhoheit über den jeweiligen Konzernteil bleibt. Es ist daher im Rahmen eines Kompromisses die Methode auszuwählen, von der die beste Näherungslösung im Hinblick auf eine verursachungsgerechte Aufteilung erwartet werden kann.

Aufgrund der gegen die Vergleichsmaßstäbe bei der Überprüfung der Verrechnungspreise gemachten Einwände muß der direkten Methode in den meisten Fällen eine Näherungslösung abgesprochen werden. Die Verrechnung konzerninterner Leistungen nach dem arm's length-Prinzip verhindert nur in seltenen Fällen, daß es zu Gewinnverlagerungen zwischen den getrennten Abrechnungskreisen kommt, nämlich nur dann, wenn es gelingt, eine manipulierte Transaktion aufzudecken und mit einem geeigneten Maßstab zu vergleichen. Wichtiger Ablehnungsgrund ist darüber hinaus, daß das arm's length-Prinzip bei seiner Anwendung einen erheblichen Ermessensspielraum läßt. Diese Nachteile wiegen schwerer als die Beeinträchtigungen, die bei der Quotenaufteilung im Rahmen der indirekten Methode auftreten. Mittels geeigneter Maßstäbe und Kombinationen von Maßstäben vermag die indirekte Methode eher zu einer näherungsweisen Bestimmung des Beitrags einer Konzerneinheit zum Konzernergebnis zu gelangen.

Für die Beurteilung der beiden Methoden ist ferner bedeutend, inwieweit durch sie Doppel- oder Minderbesteuerungen verhindert werden. Bei einer Durchführung der indirekten Methode in theoretisch reiner Form käme es zu keinerlei Doppel- oder Minderbesteuerungen. Bei der Anwendung der direkten Methode kann dagegen die Unbestimmtheit des arm's length-Grundsatzes zu Doppelbesteuerungen führen. Andererseits sind wegen des Ermessensspielraumes auch Minderbesteuerungen denkbar.¹⁾

Schließlich ist die Frage nach der praktischen Realisierbarkeit bei-der Konzepte zu prüfen. Die angestellten praktischen Überlegungen zeigten, daß in dieser Hinsicht beide Methoden Schwierigkeiten bereiten. Zum einen gilt für beide Methoden, daß überhaupt erst international einheitliche Kriterien bzw. Rechtsvorschriften erstellt werden müssen. Darüber hinaus hat die direkte Methode zwar den Vorteil, daß sie derzeit von vielen Ländern angewandt wird; dies geschieht jedoch nur nach nationalen, voneinander oft erheblich abweichenden Rechtsvorschriften der jeweiligen Länder. Bei fehlender internationaler Vereinheitlichung drohen den Unternehmen dann nicht selten Doppelbesteuerungen. Zum anderen hat sich bei der Betrachtung der direkten Methode gezeigt, daß sie wegen der Unbestimmtheit und der fehlenden Präzisierung des arm's length-Prinzips oft sogar unpraktikabel ist.²⁾

Die indirekte Methode ist weit davon entfernt, eine Ideallösung aller Probleme der Gewinnaufteilung im internationalen Konzern darzustellen. Sie erscheint jedoch zur Findung einer Näherungslösung vor allem aus theoretischer Sicht geeigneter als die direkte. Ihr ist daher der Vorzug zu geben.³⁾

Da sich sowohl bei der Betrachtung der augenblicklichen Situation der Finanzverwaltungen und der Steuerpflichtigen⁴⁾ als auch bei der Analyse der indirekten Methode ergab, daß sie einer Präzisierung bedarf, um ihre Anwendung praktikabel zu machen, so bedeutet die Befürwortung der indirekten Methode, daß nunmehr in einem nächsten Schritt nach Möglichkeiten zu dieser Präzisierung gesucht werden muß.

1) vgl. Gliederungspunkt 072;

2) vgl. Gliederungspunkt 1111 und 1123;

3) Ebenso BODE, P., Irrwege ..., a.a.O., S. 700; STOLK, J.L., a.a.O., S. 163 f.; FORTE, F., a.a.O., S. 190 f.;

4) vgl. oben Gliederungspunkt 06;

2. VORSCHLÄGE ZUR GEWINNAUFTEILUNG NACH DER INDIREKTEN METHODE

20. Das System des konsolidierten Gewinns

Eine Ausgestaltung der indirekten Methode könnte das System des konsolidierten Gewinns darstellen.

Ausgangspunkt für die Überlegungen, einen konsolidierten Gewinn als Steuerbemessungsgrundlage bei verbundenen Unternehmen zu grunde zu legen, ist der "Vorschlag einer Richtlinie des Rates über das gemeinsame Steuersystem für Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedsstaaten."¹⁾ Dort wird in Art. 7 folgender Vorschlag unterbreitet:

"(1) Jede der Gesetzgebung eines Mitgliedsstaates unterliegende Muttergesellschaft, die eine Beteiligung von mindestens 50 v. H. an einer der Gesetzgebung eines anderen Mitgliedsstaates unterliegenden Gesellschaft besitzt, kann sich für den Zeitraum von wenigstens fünf Jahren für das Steuersystem des konsolidierten Gewinns entscheiden.

(2) Das System des konsolidierten Gewinns gemäß Absatz 1 beinhaltet für den Mitgliedsstaat, dessen Gesetzgebung die für dieses System optierende Muttergesellschaft unterliegt, folgendes:

a) In die Steuerveranlagung der Gewinne der Muttergesellschaften werden im Verhältnis ihrer Kapitalanteile aufgenommen:

- das nach den innerstaatlichen Rechtsvorschriften berechnete Ergebnis aller der Rechtshoheit der Mitgliedsstaaten unterstehenden Gesellschaften, an deren Kapital die Muttergesellschaft einen Anteil von mindestens 50 v. H. besitzt,

- auf Antrag der Muttergesellschaft die nach denselben Rechtsvorschriften berechneten Ergebnisse aller der Rechtshoheit anderer Staaten, Länder oder Territorien oder nur bestimmter unter ihnen unterstehenden Gesellschaften, an deren Kapital die Muttergesellschaft diesen Anteil besitzt,

1) (Richtlinienvorschlag) Vorschlag einer Richtlinie des Rates über das gemeinsame Steuersystem für Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedsstaaten. Von der Kommission dem Rat vorgelegt am 16. Jan. 1969, Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaft Nr. C 39 vom 22.3.1969; vgl. hierzu auch BAILEY, P.J., Möglichkeiten der Kontrolle multinationaler Unternehmen: Die Rolle internationaler Organisationen, München 1979, S. 106 f.;

b) der Betrag der innerstaatlichen Steuer auf die Gewinne der Muttergesellschaft wird vermindert, um die Tatsache zu berücksichtigen, daß die Gesellschaften, deren Gewinne in diese Steueranlagung aufgenommen werden, einer Steuer auf diese Gewinne unterliegen.

(3) Der Rat legt einstimmig auf Vorschlag der Kommission später die Durchführungsbestimmungen für das System des konsolidierten Gewinns fest sowie den Zeitpunkt, an dem die Mitgliedsstaaten dieses System in ihre Rechtsvorschriften aufzunehmen haben."

Vergleichbare Vorschläge wurden auch schon mehrfach in der deutschsprachigen Literatur für die Besteuerung verbundener Unternehmen im nationalen Bereich gemacht.¹⁾

In einer Empfehlung des Ausschusses für Fragen der Europäischen Gemeinschaft, des Finanzausschusses und des Wirtschaftsausschusses an den Bundesrat wird zu dem EG-Vorschlag ausgeführt: "Die gesamte Vorschrift sollte vorerst gestrichen werden, ggfs. sollte nur eine dem angestrebten Ziel entsprechende Grundsatzklausel aufgenommen werden. Begründung: Das System der sog. konsolidierten Bilanz ist noch nicht hinreichend erprobt. Soweit ersichtlich, dient es in erster Linie dazu, den Konzernunter-

1) vgl. u.a. BAUSCH, K.: Referat zum Thema: (Vermögensbewegungen). Reichen die Vorschriften des Steuerrechts - unter Berücksichtigung des Gesellschaftsrechts - aus, um Vermögensbewegungen zwischen verbundenen Unternehmen vollständig und befriedigend zu regeln? In: Verhandlungen des neunundvierzigsten Deutschen Juristentages, Düsseldorf 1972. Herausgegeben von der ständigen Deputation des Deutschen Juristentages, Band II (Sitzungsberichte) Teil Q, München 1972, S. Q 41; BÜHLER, O.: Steuerrecht der Gesellschaften und Konzerne, 3. neubearbeitete, erweiterte Auflage, Berlin und Frankfurt a.M. 1956, S. 321 ff.; DÖLLERER, G.: Buchbesprechung von Niemann, U.: Probleme der Gewinnrealisierung innerhalb des Konzerns, BB 1969, S. 372; HERRMANN, H.-J.: (Konzernsteuerrecht) Reformbedürftiges Konzernsteuerrecht? Bericht und Stellungnahme zu den Beratungsergebnissen der steuerrechtlichen Arbeitsgemeinschaft des 49. Deutschen Juristentages im September 1972, AG 1973, S. 41 ff.; SCHULTZE-SCHLUTTIUS, H.-G.: Die Organtheorie unter besonderer Berücksichtigung der Kapitalgesellschaften, 2. unveränderte Auflage, Düsseldorf 1956, S. 197; TIPKE, K., a.a.O., S. 320 ff.;

nehmen den Ausgleich ausländischer Anlaufverluste zu ermöglichen. In der Bundesrepublik ist dafür ein anderer, überschaubarer Weg eingeschlagen worden. Die Systemfrage sollte deshalb vorerst ausgeklammert werden. Falls es von den Partnerstaaten für unerlässlich angesehen wird, das Problem der Berücksichtigung von Verlusten ausländischer Tochtergesellschaften in der Richtlinie anzusprechen, so sollte die Klausel sich auf die Aufstellung des Grundsatzes beschränken, ohne die Staaten schon auf die steuertechnischen Modalitäten im einzelnen festzulegen."¹⁾

Da in dieser Empfehlung ebenso wie im Schrifttum zum Richtlinienentwurf das System eines konsolidierten Gewinns grundsätzlich dem einer konsolidierten Bilanz gleichgestellt wird, soll auch in der folgenden Untersuchung von dieser Gleichstellung ausgegangen werden, obwohl zur konsolidierten Gewinnermittlung nicht zwangsläufig eine konsolidierte Bilanz aufgestellt werden muß, sondern der konsolidierte Gewinn auch auf der Grundlage einer konsolidierten Steuererklärung (wie beispielsweise in den USA) ermittelt werden kann.

Wenn der Bundesratsausschuß zu der Feststellung gelangt, daß das "System der konsolidierten Bilanz" noch nicht hinreichend erprobt sei, so ist dieses Argument zwar gerechtfertigt, wenn man berücksichtigt, daß dieses Besteuerungssystem von unterschiedlichen Nationen angewendet werden soll. Es wird jedoch dieses System der Besteuerung nicht allein deshalb abgelehnt werden können, weil noch keine Erfahrungen mit diesem System vorliegen. Denn ohne die Bereitschaft, ein solches System einzuführen, können schließlich auch keine Erfahrungen gesammelt werden, es sei denn, daß auf die Erfahrungen anderer Länder - und dann wohl insbe-

1) Bundesratsausschuß für Fragen der Europäischen Gemeinschaften: (Empfehlungen) Empfehlungen der Ausschüsse zu Punkt 17 der Tagesordnung der 346. Sitzung des Bundesrates am 19. Dez. 1969: Betr.: Vorschläge der Kommission der Europäischen Gemeinschaften für - eine Richtlinie des Rates über das gemeinsame Steuersystem für Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedsstaaten
- eine Richtlinie des Rates über das gemeinsame Steuersystem für Fusionen, Spaltungen und die Einbringung von Unternehmensteilen, die Gesellschaften verschiedener Mitgliedsstaaten betreffen.
Bundesrats-Drucksache 55/1/69, S. 4 f.;

sondere auf Erfahrungen in Frankreich¹⁾ - zurückgegriffen oder aber aus vergleichbaren Tatbeständen des nationalen Rechts verschiedener Länder Analogschlüsse gezogen werden sollen. Die erste Möglichkeit scheint problematisch zu sein, da Erfahrungen, die bei Anwendung eines anderen Steuersystems gemacht werden, nur sehr bedingt und mit großem Vorbehalt übertragbar sind. Aus den gleichen Gründen ist auch dem Bundestag zuzustimmen, wenn er fordert, daß "das sog. System der "konsolidierten Bilanz" bei besonders intensiver Kapitalverflechtung von diesem ersten Harmonisierungsschritt ausgenommen"²⁾ werden sollte, denn sicherlich sind die Folgen einer so weit reichenden Steueränderung über die nationalen Grenzen hinaus bei unterschiedlichen Steuersystemen kaum überschaubar.

Es ist zweifellos sinnvoller, zunächst die Steuergesetze anzugleichen und dabei zu untersuchen, welche Folgen die Einführung einer Besteuerung auf der Basis eines konsolidierten Gewinns hat.

Der Argumentation des Bundestages hat sich auch der Finanz- und Haushaltsausschuß des Europäischen Parlaments in einem Entschließungsantrag angeschlossen und kommt zu dem Ergebnis, daß das System eines konsolidierten Gewinns von dem Richtlinienvorschlag für Mutter- und Tochtergesellschaften abgesondert werden und "zum Gegenstand eines späteren Vorschlages gemacht werden sollte, der so rasch wie möglich vorgelegt werden und eine ausführliche Erläuterung der Vor- und Nachteile des Systems unter genauer

1) DEBATIN weist darauf hin, daß das System der konsolidierten Gewinnermittlung dem französischen Recht entnommen sei. Vgl. DEBATIN, H.: Die Steuerharmonisierung in der EWG in Form der Konzern-Besteuerungs-Richtlinie, DStZ (A) 1969, S. 150;

2) Schriftlicher Bericht des Finanzausschusses (6. Ausschuß) über die von der Bundesregierung zur Unterrichtung vorgelegten Vorschläge der Kommission für die Richtlinie des Rates über das gemeinsame Steuersystem für Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedsstaaten. BT-Drucksache VI/1344, S. 5;

Angabe der Durchführungsmodalitäten enthalten müßte." ¹⁾ Dieser Argumentation, daß eine einheitliche über die Grenzen reichende Gewinnermittlungsmethode erst dann ernsthaft diskutiert werden kann, wenn die Gewinnermittlungsmethoden und die Steuersysteme der verschiedenen Länder weitestgehend vereinheitlicht sind, soll hier gefolgt werden. Wird außerdem das deutsche Argument berücksichtigt, daß bei Einführung eines solchen Systems auf Erfahrungen zurückgegriffen werden soll, so bedeutet dies, daß zunächst einmal untersucht werden muß, ob im geltenden nationalen Recht verschiedener Länder vergleichbare Gewinnermittlungsmethoden praktiziert werden, aus der Analogien für die Einkommensermittlung auf der Basis eines konsolidierten Gewinns abgeleitet werden können. Sodann sind Überlegungen darüber anzustellen, wie ein solches System ausgestaltet werden sollte. Dabei werden auch Erfahrungen des internationalen Konzernrechts herangezogen, da dort bereits konsolidierte Jahresabschlüsse erstellt werden. Diesen Überlegungen folgt der weitere Aufbau dieser Untersuchung.

1) Finanz- und Haushaltsausschuß des Europäischen Parlaments (Entschließungsantrag) Entschließungsantrag mit der Stellungnahme des Parlaments zu dem Vorschlag der Kommission der Europäischen Gemeinschaften an den Rat für eine Richtlinie über das gemeinsame Steuersystem für Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedsstaaten, Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaft C 39 vom 22.3.1969, S. 17 f.; vgl. auch S. 21 ebenda;

21. Weltkonzernbilanz als Grundlage der Besteuerung internationaler Konzerne

Die Grundlage für die Besteuerung internationaler Konzerne könnte eine nach steuerlichen Gesichtspunkten abgewandelte Weltkonzernhandelsbilanz¹⁾ nach deutschem Aktiengesetz darstellen. Um zu dieser einen Bilanz zu gelangen, müssen die Resultate aller Konzernglieder konsolidiert werden. Die Grundlage dazu bildet die konsolidierte Konzernrechnung.

Die Methoden der Konsolidierung und die damit zusammenhängenden Probleme bilden den Gegenstand umfassender Untersuchungen, die zu einer eigentlichen Lehre geführt haben. Es bestehen unterschiedliche Meinungen über die Methoden und Probleme, was die Herausbildung eines einheitlichen Systems bisher verhindert hat. Es gibt aber bereits Grundsätze und Voraussetzungen der Konsolidierung.²⁾

Grundsätze:

1. Vollständigkeit des Konzernabschlusses
2. Maßgeblichkeit der Einzelabschlüsse für den Konzernabschluß
3. Fiktion der rechtlichen Einheit des Konzerns
4. Wirtschaftlichkeit der Rechnungslegung

Voraussetzungen:

1. Einheitliche Rechnungsperiode
2. Einheitliche Kontenpläne
3. Einheitliche Bewertungsgrundsätze
4. Einheitliche Recheneinheit

Die Untersuchung dieser Grundsätze und Voraussetzungen würde den Rahmen dieser steuerlichen Arbeit sprengen.³⁾ Auf die für diese Arbeit wesentlichen Probleme der Konsolidierung soll jedoch im folgenden eingegangen werden.

1) vgl. hierzu den sehr ausführlichen Vorschlag zur Weltbilanz von KIRCHNER, Ch., Weltbilanzen, Wiesbaden 1978; vgl. auch BÜHLER, O., Prinzipien ..., a.a.O., S. 107; BUSSE VON COLBE, W., S. 290 ff.;

2) BUSSE VON COLBE, W./ORDELHEIDE, D., a.a.O., S. 37-51;

3) vgl. hierzu die ausführlichen Darstellungen bei BUSSE VON COLBE, W./ORDELHEIDE, D., a.a.O., S. 290 ff. und KIRCHNER, Ch., a.a.O., S. 67 ff.;

210. Einbeziehung ausländischer Tochtergesellschaften

Der 6. Kongress der "Europäischen Union der Vereinigungen für Finanzanalyse" vom Oktober 1970 war dem Thema "Bilanz-Konsolidierung" gewidmet. Die dort vertretenen Meinungen über die Einbeziehung ausländischer Tochtergesellschaften lassen sich wie folgt zusammenfassen.¹⁾

1. Sofern das Ausmaß der Beteiligung eine Konsolidierung verlangt, ist in jedem Fall und unabhängig von der geographischen Lage eines Konzernunternehmens zu konsolidieren.
2. Es sind nur solche Konzernunternehmen in die Konsolidierung einzubeziehen, die sich in Ländern mit politisch und wirtschaftlich stabilen Verhältnissen befinden. Im allgemeinen wird durch diese Einschränkung der Ausschluß jener Konzernunternehmen angestrebt, die in nur wenig industrialisierten sog. Entwicklungsländern liegen.
3. Es sind nur solche Konzernunternehmen in die Konsolidierung einzubeziehen, welche in Ländern liegen, in die und aus denen Kapital und Reingewinne ohne weiteres transferiert werden können.
4. Es sind nur solche Konzernunternehmen in die Konsolidierung einzubeziehen, die im Inland liegen, d. h. im selben Land wie die Muttergesellschaft.

Der Grundsatz der Vollständigkeit des Konzernabschlusses verlangt jedoch die Einbeziehung aller Konzerngesellschaften. Jedenfalls dürfen nicht willkürlich einige Gesellschaften einbezogen und andere ausgeschlossen werden. Sonst könnte nämlich durch eine entsprechende Auswahl das Abschlußbild verfälscht und die Konzernrechnungen entwertet werden.²⁾

-
- 1) Bilanz-Konsolidierung, Bericht an die Teilnehmer des 6. Kongresses der Europäischen Union der Vereinigungen für Finanzanalyse, Montreux, Okt. 1970, C-5 f.;
 - 2) vgl. SCHLENK, F., Bilanzvorschriften im Konzern - Eine rechtsvergleichende Studie, Diss. Zürich 1962, S. 168; BUSSE VON COLBE, W./ORDELHEIDE, D., a.a.O., S. 49;

Auch WUNDERLIN befürwortet die Einbeziehung: "Aus der Zielsetzung der Konzernrechnungslegung, der Offenlegung der Vermögens- und Ertragsverhältnisse des Gesamtkonzerns und der zunehmenden Bedeutung der ausländischen Tochtergesellschaften ergibt sich die Notwendigkeit der Einbeziehung aller Konzernunternehmen, also auch der ausländischen Tochtergesellschaften. Diese Forderung unterliegt gewissen Einschränkungen durch die besonderen Bedingungen, denen Konzernunternehmen im Ausland unterliegen können; eine grundsätzliche Nichteinbeziehung ist jedoch nicht gerechtfertigt."¹⁾

Die Praxis des internationalen Steuerrechts ist dadurch gekennzeichnet, daß derzeit vom Gesetz selbst nur in der Republik von Südafrika ausdrücklich die Einbeziehung von ausländischen Unternehmungen gefordert²⁾ wird, während dies in anderen Ländern aus der Interpretation der Vorschriften zu folgern ist.³⁾

Zur Frage, welche Konzernunternehmen in den deutschen Konzernabschluß einbezogen werden müssen, bestimmt § 329 Abs. 2 AktG folgendes:

In den Konzernabschluß ist jedes Konzernunternehmen mit Sitz im Inland einzubeziehen, dessen Anteile zu mehr als der Hälfte Konzernunternehmen gehören. Von der Einbeziehung kann abgesehen werden, wenn die Darstellung der Vermögens- und Ertragslage des Konzerns wegen der geringen Bedeutung des Konzernunternehmens dadurch nicht beeinträchtigt wird. Von ihr ist abzusehen, wenn sie den Aussagewert des Konzernabschlusses beeinträchtigen würde. Andere Konzernunternehmen können in den Konzernabschluß einbezogen werden; sie müssen einbezogen werden, wenn sie ihren Sitz im Inland haben und wenn ihre Einbeziehung zu einer anderen Beurteilung der Vermögens- oder Ertragslage des Konzerns führt.

-
- 1) WUNDERLIN, B., Die Einbeziehung von ausländischen Konzernunternehmen in den konsolidierten Abschluß, Diss. München 1967, S. 73;
 - 2) Das gleiche gilt für den Vorschlag eines Statuts für Europäische Aktiengesellschaften;
 - 3) vgl. SCHÖTTLER, U., Die konsolidierte Rechnungslegung multinationaler Konzerne, Zürich 1975, S. 74;

Der Gesetzgeber läßt somit die Möglichkeit, ausländische Konzernunternehmen nicht in den Konzernabschluß einzubeziehen. Ebenso lassen das amerikanische, kanadische und die meisten europäischen Rechtsordnungen (mit Ausnahme Großbritanniens) die Nichteinbeziehung unter bestimmten Voraussetzungen zu.¹⁾ Das American Institute of Certified Public Accountants z. B. geht davon aus, daß Zahlen über ausländische Tochtergesellschaften der Bilanz beigefügt werden müssen. Es empfiehlt aber die Einbeziehung in die konsolidierte Rechnung nur, sofern nicht Wechselkursschwankungen und Restriktionen dieser im Wege stehen.²⁾ Die Forderung der Einbeziehungspflicht richtet sich daher auch an die Gesetzgeber dieser Länder.

1) vgl. hierzu die ausführliche Untersuchung von SCHÖTTLER, U., Die konsolidierte Rechnungslegung multinationaler Konzerne, Zürich 1975, S. 44-68;

2) vgl. AMERICAN INSTITUTE of Certified Public Accountants, APB Accounting Principles, New York 1969, Bd. 1;

211. Die Erstellung internationaler Konzernabschlüsse
aus den Einzelabschlüssen

In einigen Ländern gelten - abgesehen von der Gliederung des Jahresabschlusses - Bilanzierungsvorschriften oder -gepflogenheiten, die mit den deutschen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung und Bilanzierung nicht vereinbar sind. Zum Beispiel werden in manchen Ländern bestimmte Sachanlagen und Vorräte höher als zum Anschaffungswert aktiviert (z. B. in Brasilien), selbstgestellte immaterielle Vermögensgegenstände bilanziert (z. B. in den USA) und Rückstellungen nicht in dem in Deutschland üblichen Umfang passiviert.¹⁾ Die Aufnahme solcher Bilanzen in den aktienrechtlichen Konzernabschluß ist unzulässig.²⁾ In diesen Fällen bieten sich folgende drei Möglichkeiten zur Aufstellung internationaler Konzernabschlüsse:³⁾

1. Die Obergesellschaft erstellt zusätzlich zum aktienrechtlichen Konzernabschluß unter Einschluß der Abschlüsse der Auslandsgesellschaften einen freien multinationalen Konzernabschluß. Dieser entspricht dann nicht in allen Punkten dem Aktienrecht. In einen solchen Konzernabschluß sollten aber auch nicht unbesehen alle Bilanzpositionen aufgenommen werden, die nach verschiedenen, einander widersprechenden Bilanzierungsvorschriften zustandegekommen sind. Er sollte vielmehr gleichfalls bestimmten einheitlichen, wenn auch nicht gerade den aktienrechtlichen Regeln folgen. Andernfalls wird sein Informationswert sehr

1) vgl. z.B. DREGER, K.-M.: Der Konzernabschluß 1969, S. 259 ff.; HIEKE, M.: Zur Anwendung des konzernrechtlichen Maßgeblichkeitsgrundsatzes bei Einbeziehung ausländischer Unternehmen in den Konzernabschluß einer inländischen AG, DB 1974, S. 1591;

2) vgl. § 136 Abs. 2 AktG;

3) BUSSE VON COLBE, W./ORDELHEIDE, D., a.a.O., S. 294;

fragwürdig.¹⁾ Mit einem solchen Abschluß ist also das Problem miteinander unvereinbarer Bilanzierungsregeln für verschiedene Konzerngesellschaften nicht generell gelöst, sondern nur auf andere, vielleicht leichter zu lösende Abstimmungen verschoben.

2. Die zweite Möglichkeit besteht darin, daß die Untergesellschaften im Ausland jeweils neben ihrem landesrechtlichen Abschluß intern einen zweiten, konzerneinheitlich auf das Aktien- oder das Publizitätsgesetz bezogenen Abschluß aufstellen, der nach Umrechnung in DM in den gesetzlich vorgeschriebenen Konzernabschluß einbezogen wird. In diesem Abschluß sind insbesondere die Ermittlung der Anschaffungswerte, die Abschreibungen auf Sachanlagen, die Bilanzierung immaterieller Wirtschaftsgüter, die Bewertung der Vorräte und die Bemessung der Rückstellungen und Wertberichtigungen nach konzerneinheitlichen Regeln vorzunehmen.²⁾ Ein derartiger zweiter Abschluß muß nach dem Grundsatz der Bilanzkontinuität von Jahr zu Jahr fortgeführt werden. Er kann sich auch in Jahresgewinn und Rücklagen erheblich von dem ursprünglichen, nach Landesrecht aufgestellten Abschluß unterscheiden.

-
- 1) So stellt z.B. die BASF AG einen Gruppenabschluß auf, bei dem die ausländischen Konzerngesellschaften und Gemeinschaftsunternehmen mit einer Beteiligung von 50 % der BASF nach den amerikanischen Grundsätzen der SEC, die inländischen Konzerngesellschaften aber nach deutschem Recht bilanzieren und die Gemeinschaftsunternehmen nur anteilig in den Abschluß aufgenommen werden (GB 1977, S. 37); siehe hierzu auch JONAS, H.: Aufstellung konsolidierter Abschlüsse nach den Richtlinien der Securities and Exchange Commission, DB 1972, S. 1785 ff.;
 - 2) So verfahren z.B. die Siemens AG, GB 1976/77, S. 42, die Mannesmann AG, GB 1977, S. 41, und die Robert Bosch GmbH, GB 1977, S. 45, ähnlich auch die Hoechst AG, GB 1977, S. 52, obgleich ihr Weltabschluß kein aktienrechtliches Testat aufweist. - Deutsche steuerliche Sondervorschriften (z.B. Sonderabschreibungen, die auch im handelsrechtlichen Abschluß vorgenommen wurden) sind freilich nicht auf die Abschlüsse ausländischer Konzernunternehmen anzuwenden. Die Aufstellung einer Handelsbilanz II wird auch vom Arbeitskreis "Weltbilanz" befürwortet; vgl. Arbeitskreis "Weltbilanz" des IdW, 1977, S. 34 ff.;

3. Die letzte Möglichkeit sieht vor, die Originalabschlüsse der Auslandsgesellschaften grundsätzlich unverändert in den Konzernabschluß zu übernehmen. Eine Änderung erfolgt nur insoweit, als sie mit dem deutschen Recht nicht vereinbar sind, indem z.B. die zu höheren Wiederbeschaffungswerten bilanzierten Vermögenswerte niedriger angesetzt werden.¹⁾ Als Kriterium für die Vereinbarkeit gelten nicht die eng spezifizierten aktienrechtlichen Bewertungsvorschriften, sondern der vergleichsweise weite Rahmen der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung.²⁾ Bei häufigen Abweichungen von den deutschen Bilanzierungsgrundsätzen kann sich diese Alternative der zweiten stark annähern. Das ist z.B. in Ländern der Fall, wo - wie etwa in Brasilien - wegen hoher Inflationsraten die Bewertung von Anlagegegenständen zu Wiederbeschaffungspreisen zulässig oder vorgeschrieben ist, was zur Bildung besonderer Rücklagen führt.

Unter dem Aspekt der wirtschaftlichen Einheit führt die Aufstellung eines zweiten, konzerneinheitlichen Abschlusses zum informativsten Konzernabschluß. "Er entspricht dem Gebot konsistenter Information am ehesten, wonach gleichartige Tatbestände, die an verschiedenen Stellen innerhalb des Konzerns auftreten, zumindest zu einem Zeitpunkt gleichartig zu beschreiben sind."³⁾

1) So verfährt z.B. die Volkswagenwerk AG, GB 1977, S. 57;

2) vgl. MÜLLER, E.: Aufstellungsmöglichkeiten konsolidierter Bilanzen internationaler Unternehmungen, 1974, S. 45; HIEKE, M., a.a.O., S. 1594;

3) BUSSE VON COLBE, W./ORDELHEIDE, D., a.a.O., S. 296;

212. Der Maßgeblichkeitsgrundsatz für internationale Konzernabschlüsse

2120. Das Maßgeblichkeitsprinzip im AktG

Die Erstellung einer zweiten Bilanz kann problematisch sein, wenn die Auslandsgesellschaften Bilanzansätze der ursprünglichen Bilanz auch dann ändern, wenn sie zwar den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung und damit dem deutschen Recht, aber nicht den konzerneinheitlichen Richtlinien entsprechen.

Ob solche Korrekturen mit dem Maßgeblichkeitsgrundsatz des § 331 Abs. 1 AktG vereinbar sind, nach welchem die Bilanzpositionen grundsätzlich mit den in den Einzelbilanzen eingesetzten Werten in die Konzernbilanz zu übernehmen sind, ist in der Literatur strittig.¹⁾

Aus der Pflicht des Konzernabschlußprüfers, die nicht bereits nach Aktienrecht geprüften Abschlüsse der einbezogenen Unternehmen gem. § 336 Abs. 3 AktG auf ihre "Übereinstimmung mit den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung" zu prüfen, wird gewöhnlich geschlossen, daß eine Korrektur ausländischer Abschlüsse, soweit sie diesen Grundsätzen widersprechen, mit dem Maßgeblichkeitsgrundsatz vereinbar ist.²⁾ Danach schränkt § 336 Abs. 3 die Geltung von § 331 Abs. 1 AktG ein. Die alternative Forderung aus § 336 Abs. 3 AktG wäre, diejenigen Auslandsgesellschaften, deren Abschlüsse dieser Vorschrift nicht genügen, aus der Konsolidierung auszuschließen.³⁾ Das würde den Kreis der zu konsolidierenden ausländischen

1) vgl. hierzu auch: IDW "Grundsätze für die Einbeziehung ausländischer Unternehmen in den Konzernabschluß (Weltkonzernabschluß)", DB 1977, S. 3, der drei Intensitätsstufen der Maßgeblichkeit der Einzelbilanz unterscheidet;

2) vgl. BARTKE, G.: Bedeutung und Grenzen des Maßgeblichkeitsprinzips im aktienrechtlichen Konzernabschluß, in: Betriebswirtschaftliche Forschung und Praxis, 1971, S. 468; ADLER-DÜRING-SCHMALTZ: Rechnungslegung und Prüfung der Aktiengesellschaft, 4. Aufl., Band 3, 1972, § 331 Tz. 87; KRONSTEIN, H., Kölner Kommentar zum AktG 1971, § 329 Tz. 84, § 331 Tz. 38; vorher schon WUNDERLIN, B., a.a.O., S. 97 ff.;

3) So JONAS, H., Zur Problematik der aktienrechtlichen Konzernbilanz, AG 1973, S. 5;

Unternehmen stark einschränken und damit die Aussagefähigkeit eines aktienrechtlichen multinationalen Konzernabschlusses überhaupt in Frage stellen. Das war nach der Begründung zum Aktiengesetz aber offenbar auch nicht gewollt.¹⁾ Durch die Anpassung von Bilanzansätzen, die gegen das deutsche Recht verstoßen, kann sich das Gesamtbild der Unternehmung, wie man es aus dem Jahresabschluß ablesen kann, anders darstellen als in der ursprünglichen Bilanz. Es ist nun denkbar, daß die Führung der Untergesellschaft die Bewertung anderer Vermögensgegenstände, deren Ansatz mit dem deutschen Recht vereinbar ist, in anderer Weise vorgenommen hätte, wenn sie von vornherein einen Abschluß, der den deutschen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung entspricht, aufgestellt hätte. In diesem Fall wird eine "kompensatorische Neubewertung" für zulässig erachtet, die die Auswirkungen - insbesondere die Ergebnisauswirkungen - der notwendigen Bewertungsänderungen ausgleicht.²⁾ Voraussetzung ist allerdings, daß auch der neue Wert mit dem deutschen Recht vereinbar ist.

Es ist daher BUSSE VON COLBE/ORDELHEIDE zuzustimmen, daß eine generelle Neubewertung der Bilanz einer ausländischen Tochtergesellschaft nach konzerneinheitlichen Richtlinien (Aufstellen einer sog. Handelsbilanz II) zulässig ist.³⁾

1) vgl. KROPFF, B.: Aktiengesetz, 1965, S. 438;

2) vgl. Arbeitskreis "Weltbilanz" des IDW, 1977, S. 34;

3) vgl. BUSSE VON COLBE, W./ORDELHEIDE, D., a.a.O., S. 298; vgl. auch MÜLLER, E.: Aufstellungsmöglichkeiten konsolidierter Bilanzen internationaler Unternehmungen, 1974, S. 56; Arbeitskreis "Weltbilanz" des IDW, a.a.O., S. 35;

2121. Der Maßgeblichkeitsgrundsatz im steuerlichen Konzernabschluß - Die Verrechnung von Wertdifferenzen

21210. Verrechnung von Zwischengewinnen in der konsolidierten Steuerbilanz

Aufgabe des handelsrechtlichen konsolidierten Jahresabschlusses ist es, einen möglichst sicheren Einblick in die Vermögens- und Ertragslage der wirtschaftlichen Einheit verbundener Unternehmen zu gewährleisten.

Bei der Einkommensermittlung auf der Grundlage einer konsolidierten Bilanz kommt es hingegen darauf an, den periodengerechten Gewinn unter dem Gesichtspunkt der wirtschaftlichen Einheit zu ermitteln und gleichzeitig sicherzustellen, daß keine Gewinnanteile endgültig der Besteuerung entzogen werden.

Es mag zunächst vermutet werden, daß keine besonderen Unterschiede zwischen diesen beiden Zielsetzungen bestünden. Es zeigt sich jedoch an Beispielen, in denen die aufgrund der Einzelbilanz-ergebnisse beschlossene Gewinnausschüttung höher ist als der durch Zwischengewinne gekürzte konsolidierte Gewinn, daß für steuerliche Zwecke eine zusätzliche Problematik zu berücksichtigen ist.

WEITKAMP weist für das deutsche Recht auf die Problematik der Frage hin, ob Zwischengewinne in der konsolidierten Bilanz grundsätzlich aktivisch von den betroffenen Bilanzpositionen abzusetzen sind oder ob auch die Möglichkeit gegeben ist, die Gegenstände mit den Werten der Einzelbilanzen in die konsolidierte Bilanz zu übernehmen und in Höhe der Zwischengewinne einen Wertberichtigungs-posten auf der Passivseite einzubuchen.¹⁾ Für das Handelsrecht befürwortet DREGER²⁾ unter Hinweis auf die amerikanische Praxis

1) vgl. WEITKAMP, J., Die Besteuerung ..., a.a.O., S. 209 ff.;

2) vgl. DREGER, K.M., a.a.O., S. 193 f.;

eine aktivische Absetzung, während ADLER/DÜRING/SCHMALTZ darauf hinweisen, daß ein Wahlrecht zwischen beiden Methoden zweifelhaft erscheine, auch wenn der Ausweis einer Wertberichtigung für eliminierte Zwischengewinne dem Wortlaut des Gesetzes nicht widerspreche.¹⁾ Für steuerliche Zwecke hält WEITKAMP lediglich die zweite Möglichkeit für praktikabel, nämlich die Übernahme der Wertansätze aus den Einzelbilanzen und Erfassung der Zwischengewinne in einem Passivposten.²⁾ Dieser Passivposten würde in der konsolidierten Steuerbilanz jedoch nicht den Charakter einer Wertberichtigung erhalten, sondern den eines Sonderpostens mit Rücklageanteil, vergleichbar einer Rücklage nach § 6 b EStG, obwohl es sich bei den Zwischengewinnen aus der Sicht der wirtschaftlichen Einheit nicht um aufgedeckte stille Reserven handelt. Ein solches Vorgehen sei erforderlich, um zu vermeiden, daß Zwischengewinne zum Zeitpunkt ihrer Eliminierung unsteuert ausgeschüttet werden können, denn der Gewinnverwendungsbeschluß beziehe sich auf das in der Bilanz des Organträgers (der Muttergesellschaft) ausgewiesene Ergebnis und nicht auf das der konsolidierten Bilanz. In den Folgejahren, in denen aus der Sicht der wirtschaftlichen Einheit die stillen Reserven als realisiert anzusehen seien oder in denen die stillen Reserven aufgrund der Beendigung der steuerlichen Wirksamkeit der internationalen Organschaft auszulösen seien, würden die stillen Reserven nur dann steuerlich zu erfassen sein, wenn die Gewinnausschüttung zuvor steuerlich als Kapitalrückzahlung behandelt würde, da sonst die Auszahlung an die Gesellschafter das steuerpflichtige Einkommen um den gleichen Betrag mindern würde, wie die aufgedeckten stillen Reserven das Einkommen erhöhen würden.³⁾ Das soll an einem von WEITKAMP übernommenen einfachen Beispiel verdeutlicht werden, bei dem lediglich die aktienrechtlichen Konsolidierungsvorschriften und Praktiken beachtet werden.⁴⁾

1) vgl. ADLER/DÜRING/SCHMALTZ, a.a.O., Bd. III, § 331, Tz. 188; S. 206 f.;

2) WEITKAMP, J., Die Besteuerung ..., a.a.O., S. 210;

3) WEITKAMP, J., Die Besteuerung ..., a.a.O., S. 210-215;

4) WEITKAMP, J., Die Besteuerung ..., a.a.O., S. 210-215. Das Beispiel wurde von Weitkamp für die deutsche Körperschaftsteuerliche Organschaft erstellt. Es kann hier für körperschaftsteuerliche Zwecke auf den internationalen Bereich analog angewandt werden, da die Problematik identisch ist;

Mutter- und Tochtergesellschaft stellen zum 31.12.01 folgende Bilanzen auf:

Bilanz der Muttergesellschaft			
Kasse	90	Kapital	1.000
Beteiligung	600		
sonstige Aktiva	310		
	1.000		1.000

Bilanz der Tochtergesellschaft			
Grundstück	50	Kapital	600
sonstige Aktiva	550		
	600		600

konsolidierte Bilanz			
Grundstück	50	Kapital	1.000
Kasse	90		
sonstige Aktiva	860		
	1.000		1.000

Im Folgejahr verkauft die Tochtergesellschaft das Grundstück an die Muttergesellschaft zum gemeinen Wert von 90.

Es ergeben sich folgende Bilanzen zum 31.12.02:

Bilanz der Muttergesellschaft			
Grundstück	90	Kapital	1.000
Beteiligung	600	Gewinn	40
sonstige Aktiva	310		
Forderung an Organgesellschaft ¹⁾	40		
	1.040		1.040

Bilanz der Tochtergesellschaft			
Kasse	90	Kapital	600
sonstige Aktiva	550	Verbindlichkeiten gegenüber Muttergesellschaft ¹⁾	40
	640		640

konsolidierte Bilanz			
Grundstück	50	Kapital	1.000
Kasse	90		
sonstige Aktiva	860		
	1.000		1.000

Die Gesellschafter der Muttergesellschaft beschließen, den Gewinn auszuschütten. Entspricht das Einkommen dem Handelsbilanzgewinn, so beträgt das steuerpflichtige Einkommen der Muttergesellschaft auf der Grundlage der konsolidierten Bilanz 0, der Gewinn kann unversteuert ausgeschüttet werden.

1) aufgrund eines Gewinnabführungsvertrages

Im Jahr 03 wird das Grundstück zum gemeinen Wert von 90 an einen außenstehenden Dritten veräußert. Es ergeben sich folgende Bilanzen:

Bilanz der Muttergesellschaft			
Kasse	90	Kapital	1.000
Beteiligung	600		
sonstige Aktiva	270 ¹⁾		
Forderung an Organgesellschaft	40		
	1.000		1.000

Bilanz der Tochtergesellschaft			
Kasse	90	Kapital	600
sonstige Aktiva	550	Verbindlichkeiten gegenüber Muttergesellschaft	40
	640		640

konsolidierte Bilanz			
Kasse	180	Kapital	1.000
sonstige Aktiva	820		
	1.000		1.000

Da die Gewinnausschüttung für das Jahr 02 handelsrechtlich nicht als Ausschüttung versteuerter Rücklagen anzusehen ist und die Bilanzkontinuität zwischen den konsolidierten Jahresabschlüssen nur über die Einzelbilanzen hergestellt wird, erhöhen die realisierten Zwischengewinne das konsolidierte Jahresergebnis nicht.

1) Die sonstigen Aktiva haben sich um den Betrag der Auszahlungen an die Gesellschafter vermindert.

Würde das Grundstück nicht im Jahre 03, sondern zu einem späteren Zeitpunkt veräußert, so würde in der konsolidierten Bilanz im Jahre 03 ein Verlust von 40 ausgewiesen, dem im Zeitpunkt der Veräußerung in gleicher Höhe ein Gewinn gegenüberstehen würde, was zur Folge hätte, daß, wenn zusätzliche Gewinne erwirtschaftet worden wären und der Gesamtgewinn ausgeschüttet würde, im Jahr 03 erneut in Höhe von 40 eine unversteuerte Ausschüttung hätte vorgenommen werden können, während im Zeitpunkt der Realisation des Zwischengewinnes das Jahresergebnis der konsolidierten Bilanz um 40 höher wäre als in den Einzelbilanzen, so daß zu diesem Zeitpunkt die 40 Zusatzgewinn mit dem vollen Steuersatz belastet würden. Würde das Grundstück hingegen erst nach der Zeit der steuerlichen Wirksamkeit der Organshaft weiterveräußert, so würde der ursprünglich eliminierte Zwischengewinn überhaupt nicht mehr steuerlich erfaßt.

Aus diesen Überlegungen heraus ergibt sich eindeutig, daß der Wertzusammenhang zwischen den Einzelbilanzen und der konsolidierten Bilanz für steuerliche Zwecke wesentlich stärker zu beachten ist als für handelsrechtliche Zwecke, d. h., daß das Maßgeblichkeitsprinzip strikt einzuhalten ist.

Für steuerliche Zwecke wären daher folgende Bilanzen aufzustellen (die Bilanzen zum 31.12.01 bleiben unverändert):

31.12.02:

Bilanz der Muttergesellschaft

Grundstück	90	Kapital	1.000
Beteiligung	600	Gewinn	40
sonstige Aktiva	310		
Forderung an Organgesellschaft	40		
	1.040		1.040

Bilanz der Tochtergesellschaft

Kasse	90	Kapital	600
sonstige Aktiva	550	Verbindlichkeiten gegenüber dem Organträger	40
	640		640

konsolidierte Bilanz

Grundstück	90	Kapital	1.000
Kasse	90	Sonderposten mit Rücklageanteil	40
sonstige Aktiva	860		
	1.040		1.040

Wird der Gewinn ausgeschüttet, so wird der Sonderposten mit Rücklageanteil aufgelöst und der entsprechende Betrag als Gewinn ausgewiesen, das steuerpflichtige Einkommen beträgt dann 40. In Höhe dieser Zwischengewinne jedoch sollte keine Möglichkeit zur Verrechnung mit Vorjahresverlusten möglich sein, worauf im Zusammenhang mit der Besteuerung noch eingegangen wird. Wird der Zwischengewinn hingegen im Jahr seiner Entstehung nicht ausgeschüttet, so bleibt der Sonderposten in der konsolidierten Bilanz solange bestehen, bis der Zwischengewinn realisiert wird oder aber die steuerliche Wirksamkeit der Konzerneinheit aufgehoben wird.

21211. Verrechnung von Zwischenverlusten in der konsolidierten Steuerbilanz

Wenn Gegenstände des Betriebsvermögens zwischen den Konzern-einheiten zu einem unter dem Buchwert des liefernden Unternehmens liegenden Preis übertragen werden, so entsteht bei dem liefernden Unternehmen ein Verlust, der im Rahmen der konsolidierten Bilanz nach Aktienrecht nicht zu eliminieren ist.¹⁾ Zur Verrechnung der Zwischenverluste in der steuerlichen konsolidierten Bilanz schlägt WEITKAMP drei Möglichkeiten vor:

- "1. Analog zur Verrechnung von Zwischengewinnen wird in Höhe der Differenz zwischen dem am Abschlußstichtag ausgewiesenen Buchwert und den für die konsolidierte Gewinnermittlung maßgebenden Anschaffungs- oder Herstellungskosten ein zusätzlicher Aktivposten in die konsolidierte Bilanz aufgenommen.
2. Die Zwischenverluste sind mit Zwischengewinnen zu saldieren und mindern somit den Sonderposten mit Rücklageanteil.
3. Die Wertansätze werden bereits in den Einzelbilanzen korrigiert und dann in die konsolidierte Bilanz übernommen."²⁾

Die erste Alternative wäre das Äquivalent zur Verrechnung von Zwischengewinnen. In Höhe der Wertdifferenz zwischen dem Buchwert des liefernden Unternehmens und dem Veräußerungspreis würde auf der Aktivseite der konsolidierten Bilanz ein Ausgleichsposten aufgenommen, dessen Inhalt jedoch schwer zu bestimmen ist, da es sich bei dieser Bilanzposition weder um einen Wertansatz für ein Wirtschaftsgut noch um einen Rechnungsabgrenzungsposten handelt. Seine inhaltliche Bestimmung müßte wohl in Anlehnung an den Konsolidierungsausgleichsposten oder die Wertkorrekturen bei einer Buchwertänderung der Beteiligung gesehen werden.

1) vgl. § 331 Abs. 2 AktG; BUSSE V. COLBE, W./ORDELHEIDE, D. a.a.O., S. 211 f.;

2) WEITKAMP, J., Die Besteuerung ..., a.a.O., S. 216;

In den beiden anderen Alternativen jedoch würde grundsätzlich nur ein Aktiv- oder Passivposten in die konsolidierte Bilanz eingestellt, so daß es naheliegt, Aktiv- und Passivposten aus der Zwischenerfolgseliminierung zu saldieren, also die steuerfreie Rücklage bzw. den Sonderposten mit Rücklageanteil zu kürzen (Alternative 2). Doch auch diese Vorgehensweise bringt Schwierigkeiten mit sich, da die steuerfreien Rücklagen nur solange eine Existenzberechtigung haben, wie die Konzerneinheit steuerlich wirksam ist. Es könnte jedoch der aktive Ausgleichsposten aus der Zwischenerfolgseliminierung auch als Pendant zu dem passiven Ausgleichsposten und damit zum Sonderposten mit Rücklageanteil angesehen werden. Die Saldierung beider Positionen in der konsolidierten Bilanz bzw. die gleichwertige Auflösung beider Positionen nach Auslaufen der steuerlichen Wirksamkeit der Konzerneinheit würde dann bedeuten, daß das Postulat der Übertragung von Wirtschaftsgütern zum Buchwert nach Beendigung der steuerlichen Wirksamkeit der Konzerneinheit dahingehend abgeändert werden würde, daß stille Reserven, die während der Konzernzugehörigkeit nicht gelegt werden dürfen, nach Aufhebung der steuerlichen Wirksamkeit der Konzerneinheit für zulässig erachtet würden.¹⁾ Denn nach diesem Zeitpunkt ist für die Einkommensermittlung von den Wertansätzen in den Einzelbilanzen auszugehen, Wertansätzen also, die bei der ehemaligen Übertragung der Wirtschaftsgüter vereinbart worden sind. Aus diesen Gründen fordert WEITKAMP zutreffend, daß der Übernahme der Wertansätze aus den Einzelbilanzen in die konsolidierte Bilanz grundsätzlich dann nicht stattgegeben werden soll, "wenn die Buchwerte bei dem empfangenden Unternehmen unter dem Buchwert bzw. den modifizierten Buchwerten im Sinne von Konzernanschaffungs- bzw. Konzernherstellungskosten des liefernden Unternehmens liegen."²⁾ Die Wertansätze sind dann "vielmehr für steuerliche Zwecke bereits in den Einzelbilanzen zu korrigieren und erst dann in die konsolidierte Bilanz zu übernehmen, so daß in dieser weder eine Korrektur noch die Einbuchung eines Ausgleichspostens für Zwischenverluste erforderlich wird."³⁾

1) WEITKAMP, J., Die Besteuerung ..., a.a.O., S. 217;

2) WEITKAMP, J., Die Besteuerung ..., ebenda; vgl. auch BUSSE VON COLBE, W./ORDELHEIDE, D., a.a.O., S. 212;

3) WEITKAMP, J., Die Besteuerung ..., a.a.O., S. 218;

213. Die Währungsumrechnung der Einzelabschlüsse

Ein weiteres Problem bei der Konsolidierung ausländischer Konzernunternehmen besteht in der Notwendigkeit, für alle zu konsolidierenden Bilanzen dieselbe Recheneinheit zu verwenden, da ansonsten eine Zusammenfassung unmöglich ist. Dies bedeutet, daß die Bilanzen ausländischer Konzernunternehmen, die in der Währung des Gastlandes aufgestellt sind, in die Währung umzurechnen sind, in der die Konzernobergesellschaft abschließt. Da verschiedene Umrechnungsmethoden, je nach der Wahl des bzw. der Umrechnungsfaktoren, zu verschiedenen Wertansätzen der zu konsolidierenden ausländischen Posten in der Konzernbilanz führen, ist das Umrechnungsproblem keine rein technische Frage, sondern ein materielles Problem mit direkter Auswirkung auf die Aussagefähigkeit der Konzernbilanz.¹⁾ Die Uneinheitlichkeit der Anwendung der verschiedenen, noch darzustellenden Umrechnungsmethoden ist einer der Gründe dafür, daß multinationale Unternehmen auf die Erstellung einer Weltbilanz verzichten.²⁾ Diese Methoden sollen daher einer gestrafften³⁾ Analyse unterzogen werden.

2130. Der Konsolidierungsgrundsatz der Äquivalenz⁴⁾

Entsprechend dem Grundsatz der wirtschaftlichen Einheit kann man die Einbeziehung ausländischer Konzernunternehmen in den Konzernabschluß unter der Fiktion betrachten, daß die einbezogenen Unternehmen in einem Wirtschaftsgebiet mit einheitlicher Währung und einheitlicher Rechtsordnung ansässig sind. Für multinationale Unternehmen, die von einer (zentralen) Obergesellschaft aus

1) vgl. KIRCHNER, C., a.a.O., S. 99 ff.;

2) vgl. DREGER, K.M., Der Konzernabschluß. Grundsätze ordnungsmäßiger Konsolidierung, Wiesbaden 1969, S. 258; WEITKAMP, J., Erfolgskonsolidierung, a.a.O., S. 88 mit Verweisen auf das amerikanische, französische und englische Recht (Fn. 5); vgl. auch BMJ, Stenographischer Bericht über die 219. Sitzung des Deutschen Bundestages vom 30.1.1976, Anl. 2, S. 15263, in DB 1976, S. 353;

3) Eine ausführlichere Untersuchung soll hier unterbleiben, da eine tiefergehende juristische Analyse den Rahmen dieser steuerlichen Arbeit sprengen würde;

4) Dieser Grundsatz ist zu unterscheiden vom sog. "Äquivalenzprinzip", wonach die Steuer ein Äquivalent ist für die Leistungen, die das Gemeinwesen gegenüber dem Steuerpflichtigen erbringt und entsprechend berechnet werden muß; vgl. hierzu TIPKE, K., Steuerrecht, a.a.O., S. 26;

einem Land geleitet werden und deren Eigenkapital hauptsächlich von den Aktionären der Obergesellschaft in deren Sitzland aufgebracht wird - wie das meist der Fall ist -, wird für den Konzernabschluß die Währung (Inlandswährung) und die Rechtsordnung des Sitzlandes der Obergesellschaft zugrundegelegt. "Damit wird die Fiktion der rechtlichen Einheit des Konzerns entsprechend der Ausdehnung des Konsolidierungskreises erweitert."¹⁾ Es kann auch eine andere Währung als Recheneinheit gewählt werden.²⁾ Die Wahl der Inlandswährung als Konzernrecheneinheit hat jedoch den Vorteil, daß dann die Vergleichbarkeit zwischen dem internationalen Konzernabschluß und dem Einzelabschluß der Konzernobergesellschaft erleichtert wird. Die Wahl kann aber auch damit begründet werden, daß die Inlandswährung die wichtigste Konzerntransaktionswährung und deshalb auch die Recheneinheit der internen Planung und Kontrolle ist.³⁾

In der Literatur wird demgegenüber auch eine andere These vertreten: die lokale Theorie des Konzernunternehmens.⁴⁾ Danach wird der Tatsache, daß die ausländischen Untergesellschaften in eigenen Rechts- und Währungskreisen operieren und weitgehend voneinander unabhängige und in sich geschlossene Umsatzprozesse in der jeweiligen Landeswährung durchführen, entscheidende Bedeutung beigemessen. Für diese Umsatzprozesse spielt die Wechselkursänderung oft keine Rolle. Daraus wird der Schluß gezogen, daß sie mit der Obergesellschaft nur so locker verbunden seien, daß die Fiktion der rechtlichen Einheit nicht in gleichem Maße wie bei inländischen Untergesellschaften anwendbar sei. Daher solle die Struktur der ausländischen Abschlüsse in den Konzernabschluß übernommen werden; die Währungsumrechnung wird als lineare Transformation⁵⁾ in eine einheitliche Rechnungsgröße angesehen. Dies ist nur durch die

1) BUSSE VON COLBE, W./ORDELHEIDE, D., a.a.O., S. 299;

2) vgl. KIRCHNER, Ch., a.a.O., S. 57 f.;

3) vgl. KIRCHNER, Ch., a.a.O., S. 32;

4) vgl. z.B. KERN, W.: Die bilanzielle Abbildung des Unternehmensprozesses in internationalen Konzernen, 1976, S. 156 ff.;

5) vgl. hierzu KIRCHNER, Ch., a.a.O., S. 71-73; V. WYSOCKI, K., Weltbilanzen als Planungsobjekte und Planungsinstrumente multinationaler Unternehmen, ZfbF 1971, S. 692 f.;

einheitliche Umrechnung zum Tageskurs möglich. Die Fiktion der rechtlichen Einheit sei durch die Anwendung der Konsolidierungsregeln bereits genügend berücksichtigt.¹⁾ Zum Teil wird auch argumentiert, daß die Fiktion der einheitlichen Währungs- und Rechtsordnung von der realitätsfernen Prämisse eines zentral organisierten Konzerns ausgehe, während die Stichtagskursmethode auf den dezentral organisierten Konzern abhebe.²⁾

Diese Ansichten werden von BUSSE VON COLBE/ORDELHEIDE jedoch zutreffend abgelehnt.³⁾ Wenn ein ausländisches Unternehmen in den Konzernabschluß einbezogen werde, dann stehe es unter einheitlicher Leitung der inländischen Obergesellschaft. Bereits der Konzernbegriff beinhalte - abgesehen vom Gleichordnungskonzern - die Zentralisierung. Gehe man davon aus, daß die wichtigsten Adressaten des Konzernabschlusses zur Währungs- und Rechtsordnung des Sitzlandes der Muttergesellschaft gehören, dann sei der Grundgedanke der lokalen Theorie abzulehnen. Es werde nicht bestritten, daß es andere Adressaten des Konzernabschlusses im Ausland gebe (z.B. große Kreditgeber), für die ein unterschiedlich aufgemachter Konzernabschluß informativer sein könne. Dies seien dann jedoch, zumindest für die weit überwiegende Zahl deutscher Konzerne mit ausländischen Konzernunternehmen, Sonderinteressen, die, falls notwendig, durch speziell für diese Interessen entworfene Abschlüsse befriedigt werden müßten. Durch die Fiktion der einheitlichen Rechts- und Währungsordnung werde auch kein Transfer der Vermögensgegenstände und Schulden, sondern eine Verbuchung der Geschäftsvorfälle in der Konzernwährung unterstellt, analog zur Fiktion der Verbuchung zwischenbetrieblicher Lieferungen zu Konzernherstellungskosten bei der Zwischengewinneliminierung.⁴⁾

1) vgl. IDW (Hrsg.), Die Einbeziehung ausländischer Unternehmen in den Konzernabschluß ("Weltabschluß"), Ergebnisse des Arbeitskreises "Weltbilanz" des IDW, 1977, S. 77 ff.;

2) vgl. KIRCHNER, C., a.a.O., S. 146-148;

3) so auch COENENBERG, H.G., Jahresabschluß und Jahresabschlußanalyse, 3. Aufl. 1976, S. 316 f.;

4) BUSSE VON COLBE/ORDELHEIDE, D., a.a.O., S. 299 f.;

Zutreffend folgern daher BUSSE VON COLBE/ORDELHEIDE aus der Fiktion der einheitlichen Währungs- und Rechtsordnung für den Konzern nach Maßgabe des Sitzlandes der Obergesellschaft, daß die ausländischen Abschlüsse vor ihrer Einbeziehung in den deutschen Konzernabschluß in DM umgerechnet und an die deutschen Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung angepaßt werden müßten, wenn sie diesen Grundsätzen widersprächen.¹⁾

Es ist also festzuhalten, daß die Fiktion der einheitlichen Währungs- und Rechtsordnung für die Umrechnung der in ausländischer Währung aufgestellten Abschlüsse ausländischer Konzernunternehmen in DM dem Konsolidierungsgrundsatz der Äquivalenz entspricht. Der ausländische Abschluß ist so umzurechnen, daß die Zahlen des umgerechneten Abschlusses analog zu denen eines unmittelbar in DM aufgestellten Abschlusses interpretiert werden können. Sie lassen sich dann sinnvoll mit den Abschlüssen inländischer und anderer ausländischer Konzernunternehmen konsolidieren.

1) BUSSE V. COLBE, W./ORDELHEIDE, D., a.a.O., S. 300;

2131. Umrechnungskurse

Für die Währungsumrechnung kommen zahlreiche Kursarten in Frage. So z.B.

- Geld- und Briefkurse,
- Mittelkurse,
- Vorzugs- und Strafkurse,
- Offizielle und freie Kurse,
- Waren- und Finanzkurse.

Bei der Erstellung eines Weltabschlusses ist eine Differenzierung nach diesen Kursarten meist nicht erforderlich. Wesentlich ist allein, daß der Kurs gewählt wird, der der Wirklichkeit am nächsten kommt bzw. der im Weltabschluß einen vorsichtigen Wertansatz bewirkt.¹⁾

Von größerer Bedeutung ist dagegen die Differenzierung der Kursarten entsprechend ihrem zeitlichen Ursprung nach

- historischen Kursen,
- Stichtagskursen,
- Durchschnittskursen.

So wird von historischen Kursen gesprochen, wenn der Kurstag zeitlich früher als der Bilanzstichtag liegt.²⁾

Aus Gründen der Praktikabilität ist es jedoch üblich, als historischen Kurs den Durchschnittskurs für den Zeitraum (Monat, Quartal oder Jahr) zu nehmen, in dem sich der Geschäftsvorfall ereignet hat.

Die Anwendung historischer Kurse auf Bilanzposten hat zur Folge, daß die Kurse bei Anschaffung bzw. Entstehung der Aktiv- oder Passivposten maßgeblich sind und bis zum Erlöschen der Aktiv- oder Passivposten unverändert beibehalten werden.

Bei Stichtagskursen fallen Bilanzstichtag und Kurstag zusammen.

Durchschnittskurse werden als zeitraumbezogene Kurse für die Umrechnung von Aufwendungen und Erträgen verwandt.

1) vgl. DREGER, K.M., a.a.O., S. 281 f.;

2) vgl. MÜLLER, E., a.a.O., S. 653;

Die im folgenden dargelegten verschiedenen Umrechnungsmethoden bzw. -verfahren unterscheiden sich dadurch, daß bei den einzelnen Posten des Jahresabschlusses bestimmte Kursarten, z. B. historische Kurse oder Stichtagskurse, angewendet werden.¹⁾

Oft existieren an einem bestimmten Stichtag mehrere Kurse nebeneinander. Dies kann daraus resultieren, daß eine Währung an verschiedenen Börsenplätzen der Welt unterschiedlich notiert wird. Um eine möglichst einheitliche Anwendung der Umrechnungskurse zu gewährleisten, sollten international verbindliche Umrechnungskurse (Steuerwerte) festgelegt werden, ähnlich der Bekanntmachung der Währungskurse, wie sie der deutsche Gesetzgeber jedes Jahr für die Vermögensbesteuerung von Wertpapieren veröffentlicht.²⁾ Dort werden die Umrechnungskurse für ausländische Währungen zusammengestellt, die nach Abschnitt 46 Abs. 1 der Vermögenssteuer-Richtlinien bei der Wertfortschreibung oder Nachfeststellung von Einheitswerten der gewerblichen Betriebe und bei der Neuveranlagung oder Nachveranlagung zur Vermögensteuer auf den 1. Januar jeden Jahres zugrunde zu legen sind. Die Kurse müßten von einer internationalen Instanz einheitlich für alle Länder festgesetzt werden. Da die Bilanzstichtage vom 31. 12. eines jeden Jahres abweichen können, ist auch eine monatliche Ermittlung der Währungskurse denkbar.

1) vgl. BUSSE V. COLBE, W./ORDELHEIDE, D., a.a.O., S. 305;

2) vgl. BMF, Bekanntmachung der Zusammenstellung der Umrechnungskurse für ausländische Währungen am 31. Dezember 1980, v. 18.5.1981, BStBl. I 1981, S. 462-464;

2132. Die herkömmlichen Umrechnungsverfahren

In Literatur und Praxis werden unterschiedliche Umrechnungsfaktoren diskutiert und angewendet.¹⁾ Da für die Zielsetzung dieser Arbeit eine Ausrichtung am Äquivalenzprinzip maßgebend ist, erfolgt eine Darstellung und Prüfung der Verfahren auf ihre Eignung hinsichtlich dieses Prinzips. Nur eine Methode, die dem Äquivalenzprinzip entspricht, kann für eine international einheitliche Umrechnung bei der Konzernbilanzierung herangezogen werden, weil nur sie die wirtschaftliche Einheit des Konzerns voll berücksichtigt.

1) vgl. allgemein zur Umrechnungsproblematik KIRCHNER, C., Weltbilanzen, a.a.O., S. 104-148; ders., Die Umrechnung ausländischer Bilanzen für internationale Konzernbilanzen. Ein kritischer Überblick über die Diskussion in den USA, ZfB 1973, S. 795 ff.;

21320. Umrechnung nach der Fristigkeit der Bilanzposten

Nach der herkömmlichen, vom American Institute of Certified Public Accountants (AICPA) vorgeschlagenen Methode der Kursdifferenzierung nach der Fristigkeit der Bilanzposten¹⁾ waren die Umrechnungskurse danach zu differenzieren, ob ein Aktiv- oder Passivposten dazu bestimmt ist, auf die Dauer oder nur kurzfristig dem Unternehmen zu dienen (current - noncurrent approach). Für die erste Gruppe von Positionen soll der historische Kurs, für die zweite Gruppe der Stichtagskurs gelten.

Sofern die ausländische Konzerneinheit nicht von der Obergesellschaft errichtet, sondern als bereits bestehendes Unternehmen ganz oder mehrheitlich erworben worden ist, wird für die Umrechnung von langfristig gebundenen Gegenständen und Schulden der Kurs im Zeitpunkt des Erwerbs der Kapitalmehrheit angewendet, wenn dieser später liegt als die Anschaffungszeitpunkte der Anlagen.²⁾

Bei diesem Verfahren der Umrechnung gleichen sich in Zeiten relativ stabiler Wechselkurse mit geringen Schwankungsbreiten Kursdifferenzen im langfristigen Bereich im allgemeinen so aus, daß sie außer acht gelassen werden können. Kursdifferenzen, die ihre Ursache im kurzfristigen Bereich haben, werden dagegen wegen der zeitlichen Nähe zum Realisationszeitpunkt im Anschluß antizipiert. Die Kritik in den USA an diesem Umrechnungsverfahren hat zur Entwicklung der Umrechnung nach dem Geldcharakter geführt.³⁾

1) vgl. Accounting Research Bulletin Nr. 43, 1953, Ch. 12, Tz. 12 ff., FASB (Hrsg.): Financial Accounting Standards, Original Pronouncements as of Juli 1, 1978. Diese Empfehlung geht auf eine Verlautbarung des "Special Committee on Accounting Procedure" des früheren American Institute of Accountants aus dem Jahre 1931 zurück. Vgl. MÜLLER, G.: Are Traditional Foreign Exchange Translation Methods Obsolete? California Management Review, Summer 1965, S. 42;

2) vgl. HEPWORTH, S.: Reporting Foreign Operations, 1956, S. 28; MOONITZ, M.-J. LOUIS, H.: Accounting, Vol. 2, rev. ed. 1964, S. 296; DREGER, K.-M.,: Der Konzernabschluß, a.a.O. S. 272;

3) vgl. BUSSE V. COLBE, W./ORDELHEIDE, D., a.a.O., S. 310 f. und die dort angeführte Literatur;

21321. Umrechnung nach dem Geldcharakter¹⁾

Bei diesem Umrechnungsverfahren werden das Vermögen in

Sachgegenstände (Anlagevermögen, Vorräte)
Nominalwerte

und die Passivseite der Bilanz nach

Eigenkapital (Gesellschaftskapital, Rücklagen)
Fremdkapital

unterteilt. Während Sachgegenstände und Eigenkapital mit historischen Kursen umgerechnet werden, sind die verbleibenden Bilanzpositionen (Nominalwerte und Fremdkapital) mit Tageskursen umzurechnen (monetary - non monetary approach).²⁾ Dieses Umrechnungsverfahren sollte vor allem bei Abwertungen der Auslandswährungen angewendet werden, da hierdurch generell nicht - und hier offenbar im Sinne von Wiederbeschaffungswerten - eine Verminderung des Wertes der Sachanlagen und der Vorräte in der Konzernwährung begründet würde.³⁾ Aus dieser Situation ist erklärlich, daß bei Aufwertungen der Auslandswährung die Umrechnungsverfahren grundsätzlich zu überdenken waren.⁴⁾

1) vgl. insbesondere HEPWORTH, S.: Report in Foreign Operations, 1956, S. 8 ff.; N.A.A.: Management Accounting Problems in Foreign Operations, Research Report No. 36, 1960, 2nd printing 1971. In Deutschland hatte bereits BORES eine ähnliche Methode vertreten, nach der allerdings auch die Vorräte zum Tageskurs umgerechnet werden sollten; BORES, W.: Konsolidierte Erfolgsbilanzen und andere Bilanzierungsmethoden für Konzerne und Kontrollgesellschaften, 1935, S. 173 ff.;

2) vgl. KIRCHNER, Ch., Die Umrechnung ..., a.a.O., S. 797 f.;

3) vgl. N.A.A.: Management Accounting Problems in Foreign Operations, Research Report No. 36, 1960, 2nd printing 1971, S. 17;

4) vgl. KIRCHNER, Ch., Die Umrechnung ..., a.a.O., S. 798;

21322. Einheitliche Umrechnung zu Tageskursen

Seit der Abwertung des US-Dollars im Jahr 1971 finden sich in der amerikanischen Literatur Befürworter einer einheitlichen Umrechnung der Bilanzposten und zum Teil (statt zu Jahresdurchschnittskursen) auch der Aufwendungen und Erträge zum Tageskurs am Bilanzstichtag (current rate method.)¹⁾ In England war diese Methode schon früher in der Literatur befürwortet und auch in der Praxis angewendet worden.²⁾ Auch in deutschen Unternehmen hat sie Eingang gefunden.³⁾

-
- 1) vgl. SEIDLER, L.J.: An Income Approach to the Translation of Foreign Currency Financial Statements, CPA Journal, Vol. 42, Jan. 1972, S. 26 ff.; CONNOR, J.E.: Accounting for the Upward Float in Foreign Currencies, Journal of Accountancy, Vol. 133, June 1972, S. 43, der nur in der Mitteilung des zum Tageskurs ermittelten Dollaräquivalentes einer Auslandsinvestition und ihrer transferierbaren Erträge eine sinnvolle Information sieht. Im Falle einer parallelen Entwicklung von Abwertung und Preissteigerung im Ausland soll jedoch ein Korrekturposten aktiviert werden, der insoweit der Differenz zwischen der Umrechnung der Sachgegenstände zu Tages- und historischen Kursen entspricht. Siehe auch PARKINSON, MacDONALD: Translation of Foreign Currencies. A Research Study, hrsg. von The Canadian Institute of Chartered Accountants, 1972, S. 93;
 - 2) vgl. PLUMMER, C.R.: Konsolidierte Jahresabschlüsse, Journal UEC, 1969, S. 247 ff.; PARKER, R.H.: Principles and Practice in Translating Foreign Currencies: An Essay in Comparative Accounting, in: Abacus, 1971, Vol. 7, S. 144 ff. Das gilt auch für die Niederlande; vgl. z.B. die Geschäftsberichte der Akzo N.V. für 1977, S. 41, der Estel N.V. für 1976, S. 30, der Thyssen Bornemisza Group N.V. für 1973, S. 71; das Accounting Standards Committee betrachtet die Umrechnung zum Tageskurs und nach dem Zeitbezug als gleichermaßen akzeptabel; vgl. Accounting Standards Committee: Proposed Statement of Standard Accounting Practice ED 21 - Accounting for Foreign Currency Transactions, Tz. 12, Accountancy, Vol. 88, October 1977, S. 75;
 - 3) z.B. Deutsche Babcock AG, GB 1975/76, S. 73, W.C. Heraeus GmbH, GB 1976, S. 22, Papierwerke Waldhof-Aschaffenburg AG, GB 1977, S. 36, VEBA AG, GB 1977, S. 45, Volkswagenwerk AG, bis 1973, GB 1973, S. 18 und Robert Bosch GmbH, GB 1977, S. 45, die allerdings für ihre Tochtergesellschaften in den Inflationsländern Südamerikas Hartwährungsabschlüsse aufstellen oder zumindest das Sachanlagevermögen in DM fortschreiben.

Dieses Umrechnungsverfahren, bei dem alle Bilanzpositionen mit den Kursen am Bilanzstichtag umgerechnet werden, soll insbesondere sicherstellen, daß die Struktur der einbezogenen ausländischen Bilanzen auch im Konzernabschluß erhalten bleibt. Zur Begründung wird auch vorgetragen, die Anwendung unterschiedlicher Umrechnungskurse stelle einen Versuch dar, aus Preisniveaüänderungen resultierende "Scheinerfolge" bei der Tochtergesellschaft zu neutralisieren, was mit der bilanziellen Bewertung für inländische Konzernunternehmen nicht vereinbar sei.¹⁾

Bei dieser Begründung wird nach Meinung von BUSSE V. COLBE / ORDELHEIDE übersehen, daß Wechselkursänderungen die Folge unterschiedlicher Inflationsraten in verschiedenen Ländern sind, wobei freilich Phasenverschiebungen auftreten.²⁾ Zu Recht stellen sie fest, die Anwendung differenzierter Wechselkurse erfasse nicht die Geldwertschwankungen selbst, sondern eliminiere allenfalls deren Unterschiede in diesen Ländern. Bei unterschiedlichen Inflationsraten könne nur durch differenzierte Wechselkurse, wenn auch nicht exakt, so doch annähernd, eine Einheitlichkeit der auf dem Niederstwertprinzip beruhenden Bilanzansätze in den in verschiedenen Ländern ansässigen Konzerngliedern erreicht werden, und zwar eine Einheitlichkeit nach dem Nominalwertprinzip, bezogen auf die Obergesellschaft.³⁾

Würden auch die Bilanzen der Untergesellschaften zu Tageswerten aufgestellt, dann allerdings würde eine Umrechnung zum Tageskurs zu einheitlichen Wertansätzen führen. In diesem Fall wäre dann eine lineare Transformation sinnvoll. Auf (historische) "Anschaffungswerte" angewandt, überträgt die lineare Transformation jedoch die Verzerrung der Meßwerte, die in den Einzelbilanzen durch die unterschiedlichen Inflationsraten eingetreten ist."⁴⁾

1) vgl. insbesondere V. WYSOCKI, K.: Weltbilanzen als Planungssubjekte, a.a.O., S. 691 ff. und KRAENZLEIN, H.: Neuere Entwicklung in den USA und Kanada zur Frage des Umrechnungskurses bei der Einbeziehung ausländischer Konzernunternehmen in den Konzernabschluß, in: Wpg 1974, S. 548; ferner als sog. "neue Stichtagkursmethode" KIRCHNER, C., Weltbilanzen, a.a.O., S. 149 ff., der aber zusätzlich eine Inflationsbereinigung vornimmt; s. auch Accounting Standards Committee: Proposed Statement of Standard Accounting Practice ED 21-Accounting for Foreign Currency Transactions, Tz. 9 + 10, in: Accountancy, Vol. 99, Oct. 1977, S. 75;

2) vgl. BUSSE VON COLBE, W./ORDELHEIDE, D., a.a.O., S. 313;

3) BUSSE VON COLBE, W./ORDELHEIDE, D., a.a.O., S. 313;

4) BUSSE VON COLBE, W./ORDELHEIDE, D., a.a.O., S. 313;

21323. Vereinbarkeit mit dem Äquivalenzprinzip

BUSSE V. COLBE/ORDELHEIDE haben die eben dargestellten Umrechnungsverfahren einer eingehenden Prüfung der Eignung nach dem Äquivalenzprinzip unterzogen und dabei zusammenfassend folgende Widersprüche zwischen dem Äquivalenzprinzip und den herkömmlichen Umrechnungsmethoden für die umgerechnete Bilanz festgestellt:

- "- Bei einer Umrechnung nach der Fristigkeit kann die Anwendung historischer Kurse für Anlagen im Fall einer DM-Aufwertung (oder Abwertung der Auslandswährung) das Niederstwertprinzip verletzen; bei langfristigen Forderungen kann gegen das Imparitätsprinzip verstoßen werden; im Fall einer DM-Abwertung (oder Aufwertung der Auslandswährung) werden bei langfristigen Verbindlichkeiten möglicherweise unrealisierte Verluste nicht ausgewiesen. Die Anwendung des Tageskurses für Vorräte führt zum Ausweis unrealisierter Gewinne.
- Bei einer Differenzierung der Umrechnungskurse nach dem Geldcharakter der Bilanzposten kann die Anwendung historischer Kurse für alle Sachgegenstände im Fall einer DM-Aufwertung (oder Abwertung der Auslandswährung) gleichfalls das Niederstwertprinzip verletzen: durch Anwendung des Tageskurses auf Nominalwerte werden unrealisierte Gewinne im Fall der Aufwertung der DM (Abwertung der Auslandswährung) bei den Verbindlichkeiten und im Fall der Abwertung der DM (Aufwertung der Auslandswährung) bei den Forderungen ausgewiesen.
- Bei einheitlicher Umrechnung zum Tageskurs wird zumindest bei Anlagen, die seit langem dem Unternehmen dienen, im Fall einer erheblichen Aufwertung der DM (Abwertung der Auslandswährung) das Fixwertprinzip verletzt; bei Verbindlichkeiten werden unrealisierte Gewinne ausgewiesen. Im Fall einer Abwertung der DM (Aufwertung der Auslandswährung) wird bei Anlagen und langfristigen Forderungen mit dem Ausweis unrealisierter Gewinne gegen das Imparitätsprinzip verstoßen. Grundkapital und Rücklagen werden zu hoch ausgewiesen, was sich auf die Höhe der Unterschiedsbeträge aus der Kapitalkonsolidierung auswirkt."¹⁾

1) BUSSE V. COLBE, W./ORDELHEIDE, D., a.a.O., S. 317;

Da das Äquivalenzprinzip für die Umrechnung der Abschlüsse ausländischer Konzerngesellschaften als unabdingbar betrachtet wird, andererseits die herkömmlichen Umrechnungsverfahren hinsichtlich dieses Prinzips so gravierende Mängel aufweisen, sind diese Verfahren abzulehnen.

2133. Die Umrechnung nach dem Äquivalenzprinzip
(Temporal Principle of Translation)

Die Mängel der herkömmlichen Methoden führten in den USA zur Umrechnung nach dem Zeitbezug (Temporal Principle of Translation), die insbesondere von LORENSEN in der AICPA Accounting Research Study Nr. 12 vertreten¹⁾ und in der die Umrechnungsfrage zusammenfassend behandelt wird. Die Studie hat 1975 zur Herausgabe des FASB-Statements No. 8 geführt, nach dem die Umrechnung nach dem Zeitbezug für alle amerikanischen Unternehmen nunmehr verpflichtend ist.²⁾

Für Deutschland ist die Umrechnung nach dem Äquivalenzprinzip bisher ein theoretisches Konzept, das inzwischen in der deutschen Literatur zwar häufig diskutiert und auch befür-

1) vgl. LORENSEN, L.: The Temporal Principle of Translation, The Journal of Accountancy, Vol. 132, August 1972, S. 48 ff.; derselbe: Reporting Foreign Operations of U.S. Companies in U.S. Dollars, Accounting Research Study No. 12, 1972, S. 10 ff.;

2) Financial Accounting Standards Board (FASB): Statement of Financial Accounting Standards No. 8: Accounting for the Translation of Foreign Currency Transactions and Foreign Currency Financial Statements, October 1975, FASB (Hrsg.): Financial Accounting Standards. Original Pronouncements as of July 1, 1978 (zitiert als FASB-Statement No. 8). Ein kurzer Überblick über das FASB-Statement No. 8, dessen Auswirkungen, Argumente und Gegenargumente sind zu finden bei: GRAY, J.Y.: Translating Foreign Currency Transactions and Financial Statements, CPA-Journal, Vol. 47, June 1977, S. 31 ff.; siehe auch PLEAK, R.E.: An Analysis of FASB's Treatment of Foreign Currency Translation, Management Accounting, Vol. 59, September 1977, S. 29 ff.;

tet,¹⁾ aber in der deutschen Praxis noch nicht geschlossen angewendet wird.

Mit der Umrechnung nach dem Zeitbezug wurde ein Verfahren entwickelt, bei dem - unabhängig von Wechselkursänderungen - die Prinzipien, nach denen die Abschlüsse in Fremdwährung aufgestellt worden sind, auch im Konzernabschluß zum Tragen kommen.²⁾ Liquide Mittel sowie Forderungen und Verbindlichkeiten - gemessen mit den "versprochenen", d.h. vermutlich realisierbaren bzw. zu zahlenden Beträgen - sind mit Tageskursen umzurechnen.

Bei diesem Verfahren ist aber jeweils der Inhalt der einzelnen Bilanzpositionen zu untersuchen. Das gilt insbesondere für das Vorratsvermögen. Soweit die Wertansätze mit den historischen Anschaffungskosten übereinstimmen, sind historische Wechselkurse zu verwenden; erfolgte die Bewertung mit bilanzstichtagsbezogenen Werten bzw. mit den zukünftig realisierbaren Werten, soll die Umrechnung zu Tageskursen vorgenommen werden.³⁾

1) So insbesondere LÜCK, W.: Die Umrechnung der Jahresabschlüsse ausländischer Konzerngesellschaften und die Behandlung von Umrechnungsdifferenzen für die Aufstellung internationaler Konzernabschlüsse, 1974, S. 44 ff.; KATZ, T.E.: Die aktienrechtlichen Rechnungslegungsvorschriften als Grundlage weltweiter konsolidierter Jahresabschlüsse multinationaler Unternehmen, 1974, S. 177 ff.; MÜLLER, E.: Aufstellungsmöglichkeiten, a.a.O., S. 80 ff.; KLEIN, T.: Wechselkursänderungen als Bilanzierungsproblem, 1975, S. 144 ff.; STEINLE, K.-KOHL, H.W.: Die Währungsumrechnung im Weltabschluß, DB 1975, S. 361 ff.; HAASE, K.D.: Wechselkursveränderungen im multinationalen Konzern, DB 1976, Teil I: S. 1825-1831 und S. 1878-1881; aA z.B. HIEKE, M.: Einbeziehung ausländischer Konzernunternehmen in den Konzernabschluß einer inländischen Aktiengesellschaft, DB 1975, S. 113 ff.; SCHÖTTLER, U.: Die konsolidierte Rechnungslegung multinationaler Konzerne, 1975, S. 384 ff.; KERN, W., a.a.O., S. 202 ff.; KIRCHNER, C.: Weltbilanzen, a.a.O., S. 130 ff.;

2) vgl. LORENSEN, L., a.a.O., S. 17;

3) vgl. KIRCHNER, C., Weltbilanzen, a.a.O., S. 125 f.;

Bei der Beurteilung der verschiedenen Kursumrechnungen auf ihre Vereinbarkeit mit den wesentlichen Bilanzierungsgrundsätzen der Obergesellschaft werden als Beurteilungskriterien das Niederstwertprinzip und das Fixwertprinzip herangezogen.

"Ansatz nach dem Niederstwertprinzip bedeutet, daß für einen Vermögensgegenstand Anschaffungswert und Tageswert verglichen werden und der niedrigere von beiden den Bilanzwert bildet (sog. "Niederstwerttest").¹⁾ Unter Fixwertprinzip wird im Gegensatz zum Höchstwertprinzip verstanden, daß ein Vermögensgegenstand zum Anschaffungswert oder zum niedrigeren Tageswert selbst, nicht aber zu einem noch niedrigeren Wert angesetzt wird.²⁾

1) vgl. BUSSE VON COLBE, W./ORDELHEIDE, D., a.a.O., S. 302;

2) vgl. BUSSE VON COLBE, W./ORDELHEIDE, D., a.a.O., S. 301 f.;

21330. Umrechnung der Bilanzposten¹⁾

Nach der Zeitbezugsmethode sind die Sachanlagen, immateriellen Anlagewerte und Beteiligungen grundsätzlich mit historischen Kursen umzurechnen, da dies dem Anschaffungswert-Prinzip auf der Basis von DM-Werten entspricht. In Zweifelsfällen wird mit Hilfe eines Niederstwert-Tests zu prüfen sein, ob diesen Sachwerten langfristig ein niedrigerer Wert beizumessen ist.

Nur wenn der Tageswert am Bilanzstichtag umgerechnet mit dem Kurs am Bilanzstichtag einen Wert ergibt, der niedriger ist als der Anschaffungswert umgerechnet mit dem historischen Kurs, und wenn dieser niedrigere Wert langfristig den wirtschaftlichen Gegebenheiten entspricht, ist dieser niedrigere Wert anzusetzen.

Die Umrechnung der Beteiligungsbuchwerte, die mit entsprechenden Kapitalteilen konsolidiert werden, erfolgt mit den gleichen Kursen, mit denen das Eigenkapital umgerechnet wird, da bei der Kapitalkonsolidierung beide Werte gegeneinander aufgerechnet werden.

Bei den Wertpapieren des Anlagevermögens ist zwischen Wertpapieren, die einen sachwertähnlichen Charakter haben (z.B. Aktien) und Wertpapieren, die eine Geldforderung verbriefen (z.B. Anleihen), zu unterscheiden. Wertpapiere mit sachwertähnlichem Charakter sind grundsätzlich mit historischen Kursen umzurechnen, auch hier ist evtl. ein Niederstwert-Test durchzuführen. Wertpapiere, die eine Geldforderung verbriefen, sind wie Forderungen mit dem Kurs am Bilanzstichtag bzw. bei einer DM-Abwertung mit dem historischen Kurs umzurechnen.

Die Vorräte sollten grundsätzlich mit historischen Kursen umgerechnet werden, um das Anschaffungswert-Prinzip zu wahren. Haben sich - während der durchschnittlichen Lagerdauer - keine größeren Kursänderungen ergeben, so kommt auch eine Umrechnung mit dem Kurs am Bilanzstichtag in Betracht, da sich bei Vorräten Wechselkursänderungen aufgrund des relativ kurzen Umschlags weniger auswirken. Grundsätzlich sollte bei der Umrechnung

1) die folgenden Ausführungen basieren auf BUSSE V. COLBE, W./ORDELHEIDE, D., a.a.O., S. 318-328;

des Vorratsvermögens die Kursentwicklung und die Umschlagshäufigkeit der Vorräte beachtet werden. Auch hier ist das Niederstwert-Prinzip einzuhalten, wobei allerdings der hierfür notwendige Aufwand den Grundsatz der Wirtschaftlichkeit nicht verletzen darf.

Liquide Mittel und Forderungen werden von Kursänderungen unmittelbar betroffen. Hier bietet sich die Umrechnung mit dem Stichtagskurs an; dadurch entstehen bei einer DM-Aufwertung Kursverluste. Diese sind, soweit sie die liquiden Mittel betreffen, realisiert. Soweit sie die Forderungen betreffen, sind sie als nicht realisierte Verluste zu berücksichtigen. Im Falle einer DM-Abwertung sind die langfristigen Forderungen mit historischen Kursen umzurechnen, da sonst nicht realisierte Gewinne ausgewiesen werden.

Grundsätzlich sind auch die Verbindlichkeiten zu Stichtagskursen umzurechnen. Bei einer DM-Aufwertung würde allerdings dies zu einem zu niedrigen Ausweis in DM führen. Entsprechend dem Imparitätsprinzip ist die Verbindlichkeit mit dem höheren historischen Kurs umzurechnen.

Grundkapital und Rücklagen wären entsprechend dem Anschaffungswert-Prinzip zu historischen Kursen umzurechnen. Arbeitstechnisch ist dies aber nicht notwendig, da sich die Summe dieser Posten in der umgerechneten Bilanz als Saldo der Vermögenswerte und Schulden ergibt.

Der Bilanzgewinn ist zum Stichtagskurs umzurechnen und nicht als Restposten nach der Währungsumrechnung anzusetzen.

21331. Umrechnung der Posten in der Gewinn- und Verlustrechnung¹⁾

Die Gewinn- und Verlustrechnung ist eine zeitraumbezogene Rechnung. Die Aufwendungen und Erträge sollten daher auch mit entsprechenden Kursen umgerechnet werden, z.B. mit Jahres-, Quartals- oder Monatsdurchschnittskursen.

Abweichend von dieser Regelung sind Posten, die einen Verbrauch von mit historischen Kursen umgerechneten Bilanzposten darstellen: z.B. Abschreibungen, auch mit historischen Kursen umzurechnen.

Wie in der Bilanz der Gewinn, so ist in der Gewinn- und Verlustrechnung der Jahresüberschuß nicht als Restposten aus der umgerechneten Gewinn- und Verlustrechnung aufzufassen, sondern mit dem Stichtagskurs in D-Mark umzurechnen.

21332. Behandlung der Umrechnungsdifferenzen²⁾

Das Nettovermögen des Gesamtunternehmens (Eigenkapital) ergibt sich bei der Umrechnung nach dem Filial-Prinzip als Saldo aus den umgerechneten Vermögenswerten und Schulden. Die Umrechnungsdifferenzen schlagen sich im Eigenkapital nieder. Sie stellen Veränderungen am Reinvermögen dar. Dies entspricht dem Gesichtspunkt der wirtschaftlichen Einheit. Die Transformation der Jahresabschlußposten darf keinen Einfluß auf das Jahresergebnis haben. Bei einer Umrechnung des Bilanzgewinns mit dem Stichtagskurs wird im Weltabschluß das tatsächlich erwirtschaftete Jahresergebnis - ohne Einflüsse der Umrechnung - ausgewiesen.

Der Umrechnungssaldo geht somit in das Eigenkapital ein. Er braucht daher nicht gesondert gezeigt zu werden.

In der Gewinn- und Verlustrechnung entsteht ebenfalls eine Umrechnungsdifferenz. Da durch sie das Ergebnis ebenfalls nicht verändert werden darf, ist in Höhe der Umrechnungsdifferenz in der Gewinn- und Verlustrechnung ein Aufwand oder Ertrag anzusetzen.³⁾

1) BUSSE V. COLBE, W./ORDELHEIDE, D., a.a.O., S. 328-330;

2) BUSSE V. COLBE, W./ORDELHEIDE, D., a.a.O., S. 330-335;

3) BUSSE V. COLBE, W./ORDELHEIDE, D., a.a.O., S. 335;

2134. Zusammenfassung

Zusammenfassend kann folgendes festgehalten werden:

Entsprechend dem Grundsatz der Maßgeblichkeit werden die Einzelabschlüsse unverändert der Konsolidierung zugrundegelegt. Eine Zusammenfassung ist allerdings nur möglich, wenn die Recheneinheiten (Währungen) der einzelnen Abschlüsse vorher gleichnamig gemacht worden sind (Währungsumrechnung). Bei der Währungsumrechnung als vorbereitender Konsolidierungsmaßnahme sind die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung zu beachten.

Die bisher in der Literatur unterbreiteten Vorschläge zur Währungsumrechnung berücksichtigen die unterschiedliche Entwicklung der Kurse nicht genügend. Aufgrund der permanenten Währungsschwankungen muß nach einem übergeordneten Prinzip umgerechnet werden, das es erlaubt, in jeder Lage sachgerecht die Vermögens- und Schuldposten sowie die Aufwendungen und Erträge in Fremdwährung für die Konsolidierung in D-Mark zu transformieren.

Als ein solches Prinzip wurde das Temporal Principle of Translation herausgestellt, bei dem unterstellt wird, daß für das Gesamtunternehmen ein einheitliches Rechenwerk besteht. Die Rechnungslegung wird so durchgeführt, als wenn die Gesellschaften unselbständige Betriebsabteilungen der Obergesellschaft wären, die ihre Geschäftsvorfälle in D-Mark abrechnen. Hierdurch ist gewährleistet, daß sich die ausländischen, in D-Mark umgerechneten und die inländischen Abschlußposten entsprechen. Den Währungsschwankungen kann bei der Umrechnung im Weltabschluß nach diesem Prinzip nur mit differenzierten Wechselkursen Rechnung getragen werden. Die hieraus resultierenden Umrechnungsdifferenzen dürfen das Ergebnis des Gesamtunternehmens nicht berühren, da sie nicht aus der Geschäftstätigkeit stammen. Sie sind Teil des Eigenkapitals, das sich nach der Umrechnung der Vermögensposten und Schulden als Saldo ergibt.

22. Gewinnaufteilung nach Bezugsgrößen (Quoten)

Der zweite wesentliche Kritikpunkt bei der Besteuerung multinationaler Unternehmen war das Problem der Aufteilung des Gesamtkonzernergebnisses auf die einzelnen Konzerneinheiten.¹⁾ Im folgenden sollen Vorschläge dargestellt werden, die diese Probleme beseitigen können.

220. Quotenaufteilung am Beispiel der Schweiz²⁾

Für Unternehmen in der Schweiz mit Betriebsstätten in verschiedenen Kantonen hat das schweizerische Bundesgericht im Einklang mit dem in der Bundesverfassung verankerten Doppelbesteuerungsverbot in seiner Rechtsprechung Aufteilungsregeln geschaffen. Das Bundesgericht hat sich während mehrerer Jahrzehnte mit sovielen Fällen auseinandersetzen müssen, daß eine gut funktionierende Praxis entstand, die als Vorbild für internationale Verhältnisse geeignet ist. Die Bundesgerichtspraxis geht von der selbständigen Steuerhoheit der Kantone aus; sie hat lediglich Normen für die Kollision der Steuerhoheiten aufgestellt. Dem Grundsatz der wirtschaftlichen Einheit folgend, ermittelt nicht jeder Kanton für sich ein Sondereinkommen der auf seinem Gebiet gelegenen Betriebsstätte. Vielmehr geht jeder von der Fiktion aus, daß die gesamte steuerpflichtige Unternehmung ausschließlich seiner Steuerhoheit unterstehe. Von dem gesamten steuerpflichtigen Reingewinn darf der jeweilige steuerberechtigte Kanton denjenigen Anteil beziehen, der ihm nach dem gemäß der bundesgerichtlichen Praxis aufgestellten Verteilungsschlüssel zufällt. Diese Berechnungsart gilt nicht nur für einzelne Steuersysteme, sondern bildet einen ganz allgemeinen Grundsatz.³⁾

1) vgl. oben Gliederungspunkt 1211;

2) vgl. zu den folgenden Ausführungen SCHLUMPF, A./DÜRR, K. (Bearb.), Bundesgerichtspraxis zum Doppelbesteuerungsverbot, 3. Aufl., Zürich 1963, S. 191-256;

3) vgl. schweizerischen Bundesgerichtsentscheid (BGE) 60 I, S. 107, 71 I, S. 339; 103 I, S. 236 f.;

Bei einem "multikantonalen" Unternehmen ist eine Doppelbesteuerung dadurch vermieden, daß kein Kanton eine höhere Quote des Gesamteinkommens besteuert als ihm nach den für die quantitative Ausscheidung der Steuerhoheit maßgebenden Verteilungsfaktoren (die von Fall zu Fall unter Berücksichtigung der besonderen Verhältnisse des Betriebes zu ermitteln sind) zukommt. Für den dieser Quote entsprechenden Anteil ist das Unternehmen der kantonalen Steuergesetzgebung unterworfen. Da die ziffernmäßige Bestimmung dieses Anteils die vorhergehende Ermittlung des Gesamteinkommens voraussetzt, muß somit auch jeder Kanton berechtigt sein, dasselbe aufgrund der Vorschriften seiner Steuergesetzgebung selbständig einzuschätzen.¹⁾

Aus diesem Grundsatz folgt, daß jeder Kanton den Gesamtgewinn eines "multikantonalen" Unternehmens nach seinem eigenen Steuerrecht ermittelt und die ihm zustehende Quote besteuert.²⁾

Diese Praxis ist eine reine Anwendung des Ursprungsprinzips. Es soll nun untersucht werden, wie die schweizerische Praxis auch auf internationale Konzernverhältnisse angewandt werden kann.

Die Besteuerung multinationaler Unternehmen könnte folgendermaßen gestaltet werden:³⁾ Ein Konzern hat seinen Hauptsitz im Wohnsitzland und besitzt Tochtergesellschaften in verschiedenen Ursprungsländern. Sowohl das Wohnsitzland als auch die Ursprungsstaaten ermitteln den konsolidierten Gewinn des Konzerns nach ihrem eigenen Steuerrecht. Dabei werden innerkonzernliche Transaktionen eliminiert, so daß es weder interne Gewinne noch Verluste gibt. Grundlage für einen solchen konsolidierten Gewinn könnte die im vorigen Gliederungspunkt 21. dargestellte Weltkonzernbilanz darstellen.

1) vgl. BGE 41 I, S. 437; 42 I, S. 138 f.;

2) vgl. hierzu SCHLUMPF, A./DÜRR, K., a.a.O., S. 206;

3) vgl. STOLK, J.L., a.a.O., S. 174 f.;

Die Ermittlung des Gesamtkonzerngewinns kann den einzelnen Ländern Schwierigkeiten bereiten, weil sie keinen Zugang zu den Büchern der ausländischen Gesellschaften haben. Eine Möglichkeit, die Belege, die zur Buchhaltung einer ausländischen Konzerngesellschaft gehören, durch die Verwaltung ins Inland zu holen, besteht nicht; die Überbringung solcher Belege ins Ausland ist oft sogar gesetzlich verboten.¹⁾ STOLK schlägt daher vor, die Lösung dieses Problems in der Anerkennung des Kontrollberichtes ausländischer Revisionsstellen zu suchen.²⁾ Auch die Anerkennung der Prüfung durch die ausländische Steuerverwaltung käme in Betracht. Da solche Prüfungen jedoch oft nur einmal in einer Periode von mehreren Jahren, oft nur stichprobenartig oder sogar überhaupt nicht stattfänden, dürfte die Anerkennung des Kontrollberichtes besser sein. Die großen internationalen Revisionsgesellschaften wie z.B. Arthur Andersen & Co., Peat, Marwick, Mitchell & Co. und Price Waterhouse & Co. würden über Büros in allen wichtigen Ländern mit qualifiziertem Personal verfügen. Sie hätten bereits heute einen internationalen Ruf erworben, der für die Qualität ihrer Wirtschaftsprüfungen bürgte und würden von den meisten großen multinationalen Konzernen herangezogen. Jedes Land könne eine Liste mit den in Frage kommenden Revisionsgesellschaften zusammenstellen, deren Kontrollberichte über ausländische Konzerngesellschaften anerkannt würden.³⁾

In der Tat hat die Internationalisierung von Wirtschaftsprüfungsunternehmen erheblich zugenommen. Wie LÜCK nachweist, sind große Prüfungsunternehmen bestrebt, ihre Aktivitäten auf die wichtigsten Länder auszudehnen, um dem erhöhten internationalen Prüfungsbedarf gerecht zu werden.⁴⁾ Dem Vorschlag STOLKS kann daher zugestimmt werden.

1) vgl. STOLK, J.L., a.a.O., S. 175;

2) vgl. STOLK, J.L., a.a.O., ebenda;

3) STOLK, J.L., a.a.O., S. 175;

4) vgl. LÜCK, W., multinationale Wirtschaftsprüfungsgesellschaften, DB 1981, S. 1989 f.;

Auch BISAT hat die Möglichkeiten der Verpflichtung internationaler Revisionsgesellschaften zu diesem Zweck eingehend untersucht und kommt ebenfalls zutreffend zum Schluß, daß nur diese Revisionsgesellschaften imstande sind, die Richtigkeit des Abschlusses eines multinationalen Konzerns zu prüfen.

"A country can employ this approach if only it can obtain verifiable information on the international firm's worldwide earnings and activities... At present, however, an information gap lies between the limited jurisdiction of the national authority and the authority's access to such data. This gap may be bridged by the public accounting firm that audits the international enterprise.

The independent auditor of the public accounting firm seeks to satisfy himself on the contents of the international firm's financial statements which he examines. To do so, his firm obtains a worldwide access, through offices and correspondent firms around the globe. No other independent party, or institution, or national government, has such a comprehensive access." 1)

1) BISAT, T.A. An Evaluation of International Intercompany Transactions, Diss. Washington D.C. (The American University), 1967, S. 199;

2201. Quotenaufteilung bei industriellen Unternehmungen

Bei industriellen Unternehmen wird dem Umstand Rechnung getragen, daß nicht jeder Teilbetrieb für sich allein, sondern nur mit Hilfe der kaufmännischen Tätigkeit der Zentraleitung einen Reingewinn erzielt. Denn ein Reingewinn entstehe, wie das Schweizer Bundesgericht mehrfach ausgeführt hat, nicht schon mit der Fabrikation, sondern erst dadurch, daß ein vorteilhafter Verkauf des Fabrikates zustandekomme. Es könne sich also immer nur darum handeln, den Anteil der Betriebsstätte am Gesamteinkommen der Unternehmung zu bestimmen.¹⁾ Dieser Anteil wird nach den Erwerbsfaktoren (Kapital und Arbeit) ermittelt. "Als solche gelten der Wert des investierten Kapitals und der kapitalisierten Jahreslöhne. Diese Methode beruht auf der Überlegung, daß der industrielle Gewinn durch das Zusammenwirken von Kapital und Arbeit zustandekomme und daß daher diese beiden Faktoren logischerweise auch für dessen Verteilung maßgebend sein müssen."²⁾ Dabei wird von einem gewissen stabilen Verhältnis zwischen festen Kapitalanlagen und durchschnittlichem Gewinn ausgegangen, mit dem ein Unternehmen rechnen kann. Denn Kapitalinvestitionen würden privatwirtschaftlich in der Regel nur dort und insoweit getätigt, als ein entsprechender Gewinn erwartet wird.³⁾

Gleiches gilt für die Löhne. Auch sie stehen im allgemeinen in einem gewissen festen Verhältnis zum dort erzielten Gewinn. Bei der Aufteilung nach Produktionsfaktoren handelt es sich um eine schematische Regel, die je nach dem Einzelfall größere oder geringere Unstimmigkeiten mit sich bringt, weil sie der Verschiedenartigkeit der konkreten Verhältnisse nicht völlig gerecht zu werden vermag. Insbesondere kann es vorkommen, daß in einem Betriebsteil unter ungünstigen Produktionsbedingungen weniger wirtschaftlich gearbeitet wird als in einem anderen und infolgedessen sein Anteil am Gesamtertrag kleiner ist, als nach dem Wert des darin wirkenden Kapitals und dem für die Arbeit bezahlten Entgelt zu vermuten wäre. "Solche Ausnahmeverhältnisse bilden aber nach der bundesgerichtlichen Praxis keinen Grund für die Wahl einer anderen Ausscheidungsmethode."⁴⁾

1) vgl. BGE 45 I, S. 186;

2) SCHLUMPF, A./DÜRR, K., a.a.O., S. 215;

3) vgl. SCHLUMPF, A./DÜRR, K., a.a.O., S. 216;

4) SCHLUMPF, A./DÜRR, K., ebenda;

Im einzelnen ist zu dieser Quotenaufteilung folgendes zu vermerken.

22010. Kapital als Aufteilungsfaktor

Als feste Kapitalanteile gelten: Grundstücke, Fabrikgebäude, Maschinen und Werkzeuge. Wenn die Fabrikation sich in gemieteten Räumen vollzieht, treten an die Stelle des Grundstückswertes die kapitalisierten Mietzinse.

Dem Produktionsfaktor "Maschinen" sind die Betriebsstoffe (Kohle, Betriebsöl, Elektrizität, Schmiermaterial) und die evtl. in Bereitschaft gehaltenen Ersatzteile zuzurechnen.

Die Sachanlagen gehen zu den jeweiligen Buchwerten ein, obwohl Abschreibungen nur soweit berücksichtigt werden sollten, als es sich um eine Verminderung der Erwerbskraft handelt.¹⁾ Dies trifft z.B. für einen veralteten, nicht mehr oder nur noch begrenzt konkurrenzfähigen Maschinentyp zu. In einem Entscheid hat das Bundesgericht jedoch die Anrechnung der Anlagen ohne "Amortisationen" verlangt.²⁾

Auch der Wert der Beteiligungen gehört zum Faktor "Kapital".³⁾

Roh- und Hilfsstoffe sind ebenfalls in die Verteilungsrechnung einzubeziehen.⁴⁾ Sie haben sogar für die Problematik der Verrechnungspreise eine besondere Bedeutung. Denn für viele multinationale Unternehmen trifft es oftmals zu, daß Gegenstände des Umlaufvermögens während des Produktionsprozesses von einer Konzerneinheit zur anderen transferiert werden. Beispiel:⁵⁾ Das Fabrikat der Niederlassung A geht nacheinander als Halbfabrikat zur weiteren Bearbeitung in die Niederlassungen B, C und D. Unter Umständen kommt es von der Niederlassung D zur endgültigen Veredelung wieder an die Niederlassung A zurück. Diese mehrere Betriebe passierenden Materialien werden derjenigen Konzerneinheit als Faktor zugerechnet, von welcher sie erstmals in

1) vgl. SCHLUMPF, A./DÜRR, K., a.a.O., S. 218;

2) vgl. BGE 45 I, S. 373;

3) vgl. BGE 58 I, S. 24 f.;

4) vgl. SCHLUMPF, A./DÜRR, K., a.a.O., S. 218;

5) SCHLUMPF, A./DÜRR, K., a.a.O., S. 218 f.;

den Bereich des Unternehmens hineingezogen wurden. Wenn also beispielsweise die eine Niederlassung Rohstoffe bezieht, sie verarbeitet und dann bei einer anderen Niederlassung veredeln läßt, um sie in letzterem Zustande schließlich zu einem Endprozeß wieder an sich zu ziehen, so ist das Rohmaterial, welches die erstgenannte Niederlassung von außen bezieht, ihr zuzurechnen, ebenso wie die von ihr vor der Weitersendung hinzugefügten Hilfsmaterialien und Dritteleistungen. Jener anderen Niederlassung werden also nur ihre eigenen Hinzufügungen von Material und Dritteleistungen in der Aufteilungsrechnung zugewiesen. Jede Niederlassung erhält somit diejenigen Roh- und Hilfsstoffe sowie Veredelungsleistungen zugewiesen, welche sie von außen in das Unternehmen hineinzieht.¹⁾ In der Praxis wird die Feststellung, welche Betriebsstätte die Eindeckung vorgenommen hat, wohl ohne Probleme aufgrund der Warenkontrolle erfolgen können.²⁾

In besonderen Fällen wird der graduelle Unterschied in der Mitwirkung des umlaufenden Vermögens gegenüber den festen Anlagen und ihrem Zubehör für die Verteilerrechnung dadurch berücksichtigt, daß die Werte des Umlaufvermögens nicht kapitalisiert werden. Dies betrifft einige bestimmte Unternehmensarten, vorwiegend der Textilindustrie, wo einzelne Arbeiten des Fabrikationsprozesses nicht von der Unternehmung selber, sondern von anderen Unternehmungen besorgt werden.³⁾

1) vgl. BGE 51 I, S. 409 ff.;

2) vgl. SCHLUMPF, A./DÜRR, K., a.a.O., S. 219;

3) vgl. SCHLUMPF, A./DÜRR, K., ebenda, mit dem Beispiel für eine Weberei;

22011. Arbeit als Aufteilungsfaktor

Das Verhältnis der an den einzelnen Betriebsstätten geleisteten Arbeit wird nicht nach der Anzahl der Arbeiter oder der Summe der Arbeitsstunden der einzelnen Betriebsstätten ermittelt, weil diese an sich einfachste Methode den Nachteil hätte, daß in der Anzahl Arbeiter bzw. in den Arbeitsstundenzahlen die Qualität der Arbeit nicht zum Ausdruck käme. Die Zugrundelegung der Löhne dagegen wird sowohl der Anzahl Arbeiter bzw. den Arbeitsstunden wie auch dem Wert der Arbeit gerecht.

Um die Bedeutung der Löhne als Erwerbsfaktor gegenüber den Kapitalanlagen im richtigen Verhältnis auszudrücken, ist es notwendig, sie zu kapitalisieren, da ja auf der anderen Seite auch die Kapitalwerte, nicht die Jahreskosten, der Sachanlagen eingesetzt werden.

Beispiel:

	Kapital	Löhne
Betriebsstätte A	1.000.000	200.000
Betriebsstätte B	600.000	100.000

Berechnung der Quoten:

	Betriebsst. A	Betriebsst. B
Kapital	1.000.000	600.000
Kapitalisierte Löhne (Ansatz 10 %)	<u>2.000.000</u>	<u>1.000.000</u>
	3.000.000	1.600.000
	65,22 %	34,78 %
	=====	=====

Als Kapitalisierungsfaktor wird in der Bundesgerichtsrechtsprechung ein Ansatz von 10 % (also Verzehnfachung der Löhne) bestimmt, während früher eine 5 %-ige (Verzwanzigfachung) Kapitalisierung üblich war.¹⁾ Die Begründung mag darin liegen, daß heute durch die größere Automatisierung kostspieligere Gebäude bzw. Maschinen erforderlich sind, die einen geringeren Kapitalisierungssatz rechtfertigen.²⁾

1) vgl. BGE 36 I, S. 19; 45 I, S. 369;

2) vgl. auch SCHLUMPF, A./DÜRR, K., a.a.O., S. 221, der deshalb Schwierigkeiten bei der Bestimmung des Kapitalisierungsfaktors sieht;

Es wäre bei multinationalen Unternehmen auch denkbar, auf der Kapitaleseite (Sachanlagen) nur die Jahreskosten einzusetzen; dann könnten ihnen die unkapitalisierten Löhne gegenübergestellt werden. Die Löhne entsprechen dem Wert der Nutzung der Arbeit während eines Jahres; die Kapitalanlagen dagegen repräsentieren nicht nur den Wert der Nutzung der produktiven Aktiven während eines Jahres, sondern einen mehrjährigen Wert. Um gleichartige Größen zu vergleichen, wäre deshalb auch von den Güternutzungen nur der Wert eines Jahresnutzens anzusetzen.¹⁾

Zu den Lohnaufwendungen, die zu kapitalisieren sind, rechnen: die Löhne, Gehälter, Gratifikationen und Tantiemen.²⁾ Nicht zu den Tantiemen gehören jedoch Gewinnanteile, die nicht ein Entgelt für geleistete Arbeit darstellen.³⁾

Für multinationale Unternehmen wären außerdem die Gehälter der Geschäftsführer (evtl. Vorstand oder Aufsichtsrat) den Löhnen hinzuzurechnen, wenn sie nicht als solche verbucht sind.

Hinsichtlich der Behandlung der Lohnaufwendungen für Reisende kann die Frage der örtlichen Zugehörigkeit (Fabrikationsbetrieb oder Ort der kaufmännischen Leitung) dieser Bezüge auftreten. In diesem Falle werden aufgrund der wirtschaftlichen Zugehörigkeit der betreffenden Tätigkeit als ausschließlich kaufmännischer diese Löhne dem Ort der kaufmännischen Leitung zugewiesen.⁴⁾

Beispiel:⁵⁾

Fabrikationsunternehmung (Kommanditgesellschaft) mit Hauptbetrieb im Kanton Zürich und Nebenbetrieb im Kanton Aargau. Am Hauptsitz eigene – am Ort des Nebenbetriebes gemietete Fabrik-
liegenschaft.

1) vgl. hierzu BGE 36 I, S. 18;

2) vgl. BGE 36 I, S. 19;

3) vgl. BGE 58 I, S. 24 f.;

4) vgl. BGE 49 I, S. 119;

5) SCHLUMPF, A./DÜRR, K., a.a.O., S. 223;

Geschäftseinkommen	Fr. 16.728,--
Gehalt des Gesellschafters	<u>Fr. 10.000,--</u>
Zu verteilender Reinertrag	Fr. 6.728,--

Berechnung der prozentualen Quoten und Verteilung des Reingewinns auf die beiden Kantone

Erwerbsfaktoren	Kt. Zürich	Kt. Aargau
Mobiliar und Maschinen	Fr. 5.224,--	Fr. 461,--
Löhne und Gehälter (inkl. Gehalt des Gesellschafters)	(Fr. 56.606,--)	(Fr. 23.992,--)
mit 10 % kapitalisiert	Fr. 560.060,--	Fr. 239.920,--
Immobilien	Fr. 58.400,--	Fr. -,--
Gemietete Räume (jährlicher Mietzins Fr. 500,--; mit 10 % kapitalisiert)	<u>Fr. -,--</u>	<u>Fr. 5.000,--</u>
	Fr. 623.684,--	Fr. 245.381,--
	= 71,78 %	= 28,22 %

Es erhalten zur Besteuerung zugewiesen:

der Kanton Zürich	Gehalt des Gesellschafters	Fr. 10.000,--
	71,78 % von Fr. 6.728,--	<u>Fr. 4.829,--</u>
		Fr. 14.829,-- ¹⁾
der Kanton Aargau	28,22 % von Fr. 6.728,--	Fr. 1.899,--
		=====

1) Gehalt des Gesellschafters und Reingewinnanteil werden hier zusammengerechnet, weil der Kanton Zürich nicht die Kollektivgesellschaften als eigene Steuersubjekte, sondern nur die einzelnen Teilhaber besteuert;

22012. Quotenaufteilung nach anderen Grundsätzen

Die Aufteilung nach Produktionsfaktoren (Kapital und Arbeit) gilt im Sinne einer Regel, an welche das Bundesgericht sich nicht gebunden erachtet, wenn infolge besonderer Umstände eine andere Verteilungsmethode oder die Bestimmung der Steueranteile nach billigem Ermessen (aufgrund allgemeiner Betrachtungen über die wirtschaftliche Bedeutung der verschiedenen Betriebsstellen) als zweckmäßiger und gerechter erscheint.¹⁾ Insbesondere kann die Gewinnverteilung bei multinationalen Unternehmen immer dann nach einem anderen Schlüssel als nach Produktionsfaktoren erfolgen, wenn sich die beteiligten Länder und Unternehmen übereinstimmend auf einen anderen Verteilungsmodus geeinigt haben.

- Der Umsatz als Verteilungsschlüssel

Im multinationalen Unternehmen kann dann auf den Umsatz statt auf die Produktionsfaktoren abgestellt werden, wenn die Handelstätigkeit deutlich überwiegt und die Produktions-tätigkeit weit zurücktritt.²⁾

- Produktionsfaktoren und Umsatz als Verteilungsschlüssel

Es ist auch denkbar, daß bei einem Handelsunternehmen neben dem Umsatz noch die Erwerbsfaktoren und bei einem Fabrikationsunternehmen neben den Erwerbsfaktoren noch der Umsatz berücksichtigt wird, wenn man der Bedeutung der einzelnen Betriebsstätte dadurch gerecht werden kann. So hat beispielsweise das Bundesgericht bei einem Elektrizitätswerk, den Experten folgend, den Gewinn nach Maßgabe der Anlagen, der kapitalisierten Löhne und der Abonnentenzahl auf die beiden Kantone verteilt.³⁾ Aus den gleichen Erwägungen verteilte es bei einem Gaswerk den Reinertrag nach dem

1) vgl. BGE 40 I, S. 197; 45 I, S. 178;

2) vgl. SCHLUMPF, A./DÜRR, K., a.a.O., S. 224; vgl. auch unten Punkt 2220;

3) vgl. BGE 31 I, S. 56;

Mittel der den Produktionsfaktoren einerseits und dem Umsatz andererseits entsprechenden Quoten.

Beispiel: ¹⁾

Nach den Produktionsfaktoren entfielen auf den Kanton N:

	0,08 % des Reinertrages, d.h.	Fr. 1.050,--
nach dem Umsatz	0,39 % des Reinertrages, d.h.	Fr. 5.070,--
		Fr. 6.120,--

Das Mittel hieraus beträgt Fr. 6.120,-- : 2 = Fr. 3.060,--.

Bei multinationalen Unternehmen wird sich ein solcher Schlüssel vorrangig in gemischten Unternehmungen anbieten. ²⁾

- Quotenaufteilung bei örtlicher Trennung von Produktionsbetrieb und kaufmännischer Leitung

In vielen Fällen sind Fabrikationsbetrieb und kaufmännische Leitung vollständig voneinander getrennt, d.h., sie sind auf dem Gebiet verschiedener Kantone gelegen. Für die interkantonale Gewinnaufteilung ist dann zu berücksichtigen, daß der Reingewinn des Gesamtunternehmens durch das wirtschaftliche Zusammenwirken der Produktionstätigkeit und der zugehörigen kaufmännischen Tätigkeit erzielt wird, daß also der Produktionsort und der Geschäftssitz an der Gewinnerzielung beteiligt sind. ³⁾

Auch in multinationalen Unternehmen dürften Produktion und kaufmännische Leitung oft regional getrennt sein, so daß die interkantonale Aufteilung für multinationale Unternehmen ebenfalls von Interesse ist.

Für die Festlegung der Verhältniszahlen ist einmal maßgebend der Umfang der kaufmännischen Geschäftstätigkeit am einen und am anderen Ort. Die Bestimmung des Anteils erfolgt dann nach der Höhe des Umfangs der Tätigkeit an den verschiedenen Orten. Der Umfang wiederum läßt sich anhand der Bücher oder nach der Anzahl der jeweils beschäftigten administrativen Angestellten ermitteln. ⁴⁾

1) SCHLUMPF, A./DÜRR, K., a.a.O., S. 224 mit Hinweis auf ein nicht veröffentlichtes Urteil von 24.6.32 in Sachen Gas- und Wasserwerk Basel;

2) vgl. dazu unten Punkt 2203.;

3) vgl. BGE 40 I, S. 213/14; 45 I, S. 189;

4) vgl. BGE 40 I, S. 213/14; SCHLUMPF, A./DÜRR, K., a.a.O., S. 225;

Zum anderen ist für die Festlegung des Verhältnisses entscheidend die Art des Produktionsbetriebes. Nicht bei jedem Produktionszweig ist die Bedeutung der kaufmännischen Leitung gleich groß. Das Bundesgericht mißt z.B. bei einem Produktionsbetrieb der Maschinenbranche der technischen Produktion gegenüber der kaufmännischen Leitung die größere Bedeutung bei, im Gegensatz zu Unternehmungen anderer Produktionszweige, in deren kommerziellem Betrieb das spekulative Moment die wichtigere Rolle spielt.¹⁾

22013. Das Präcipuum

Die Gewinnaufteilung nach den Produktionsfaktoren Kapital und Arbeit trägt dem besonderen Anteil der Zentralverwaltung und Oberleitung bei der Erzielung des Betriebsergebnisses nicht immer ausreichend Rechnung. Grundsätzlich kommt allerdings die Bedeutung der Zentralleitung schon bei der Berechnung des Faktors "Kapital" (durch die ausschließliche Zuseidung von Wertschriften, insbesondere Beteiligungen an den Hauptsitz) oder des Faktors "Arbeit" (durch Kapitalisierung der am Hauptsitz ausbezahlten Löhne und evtl. auch der Tantiemen) vollständig zum Ausdruck.²⁾ Wo dies nicht zutrifft, erfolgt die Korrektur durch Zuweisung eines Vorausanteils (Präcipuum) des Gesamteinkommens an den Hauptsitz vor Anwendung des nach Betriebsfaktoren bestimmten Ausscheidungsschlüssels. Ob ein Präcipuum gerechtfertigt ist und wenn ja, in welcher Höhe, hängt ab von der Art des Unternehmens und der Organisation des Geschäftsbetriebes und kann daher nur von Fall zu Fall bestimmt werden.

Die Zuweisung eines Präcipuums ist dann nicht gerechtfertigt, wenn schon durch die zur Anwendung gekommene Verteilungsmethode oder auf andere Weise der Bedeutung des Hauptsitzes gebührend Rechnung getragen wurde.³⁾

1) vgl. BGE 40 I, S. 214;

2) vgl. BGE 58 I, S. 24;

3) vgl. hierzu mit Beispielen SCHLUMPF, A./DÜRR, K., a.a.O., S. 227 f.;

2202. Quotenaufteilung bei Handelsunternehmen

22020. Die Verteilung nach dem Umsatz

In der Praxis des Bundesgerichts wird die Verteilung des Gewinns bei Handelsunternehmen in der Regel nach dem Umsatz vorgenommen.¹⁾

Die Verteilung nach dem Umsatz beruht auf der Überlegung, daß innerhalb des gleichen Unternehmens der Reingewinn der einzelnen Filialen normalerweise in einem festen Verhältnis zum Umsatz steht. Das trifft dann zu, wenn die Tätigkeit der einzelnen Filialen im allgemeinen gleichartig ist und sich auf die gleichen Waren bezieht. Es trifft dann nicht zu, wenn in den einzelnen Niederlassungen Waren verschiedener Art umgesetzt werden, z.B. wenn von den zwei Niederlassungen der gleichen Unternehmung die eine nur Gasöl, die andere nur Benzin vertreibt. In diesen Fällen kann nicht von vornherein angenommen werden, der Reingewinn stehe überall im gleichen Verhältnis zum Umsatz.²⁾

Neben der Umsatzziffer ist daher auch das Verhältnis der kalkulierten Gewinnmargen zu berücksichtigen, wenn diese in den einzelnen Niederlassungen wesentlich verschieden sind und infolge dieser Verschiedenheit in der einen Niederlassung ein relativ (d.h. im Verhältnis zum Umsatz) bedeutend größerer Reingewinn erzielt wird als in einer anderen Niederlassung. "Denn jede Niederlassung soll jene Reingewinnquote erhalten, die ihrer tatsächlichen Erfolgsleistung, d.h. ihrer Mitwirkung an der Gewinnerzeugung, entspricht."³⁾

Die Verteilung nach dem Umsatz ist abzulehnen, wenn sie dem Ziel, den Anteil der einzelnen Betriebe am Gesamtgeschäftsergebnis möglichst sicher darzustellen, offenbar nicht genügen kann. Das ist dann der Fall, wenn das Geschäftsergebnis der einzelnen

1) vgl. BGE 36 I, S. 583; 42 I, S. 130; 50 I S. 178; 55 I, S. 157;

2) vgl. SCHLUMPF, A./DORR, K., a.a.O., S. 232 mit Hinweis auf BGE 50 I, S. 95;

3) SCHLUMPF, A./DORR, K., a.a.O., S. 232;

Teilunternehmung nicht vom Umsatz und der Tätigkeit der Zentraleitung, sondern namentlich von der örtlichen Leitung und den lokalen Verhältnissen "(Kosten, Konkurrenzverhältnisse) abhängig ist und jedenfalls nicht beeinflusst wird durch die Tätigkeit der anderen Filialen."¹⁾

Der Umsatz eignet sich auch dann nicht als Verteilungsfaktor, wenn die in mehreren Kantonen gelegenen Geschäftsbetriebe des gleichen Unternehmens unter sich nicht gleichartig sind. Denn die Gleichartigkeit ist Voraussetzung dafür, daß der Gewinn überall ungefähr im gleichen Verhältnis zum Umsatz steht.²⁾

Dort, wo die Umsatzmethode benutzt werden kann, ist ihre Anwendung recht einfach. Der Gesamtgewinn wird im Verhältnis des in jeder Unternehmenseinheit erzielten Umsatzes zum Gesamtumsatz auf die verschiedenen Kantone (bzw. Länder bei multinationalen Unternehmen) verteilt.

Beispiel:

Gesamtumsatz	Fr. 50.000.000,--
Gesamtreinertrag	Fr. 150.000,--
Umsatz der Filiale B	Fr. 10.000.000,--

Der Filiale B sind also zuzuweisen:

$$\frac{10.000.000 \times 150.000}{50.000.000} = \text{Fr. } 30.000,--$$

=====

Als Umsatz wird im allgemeinen die Summe der Verkaufsbeträge angesehen³⁾ oder die Menge der verkauften Waren.⁴⁾

Die Umsatzmethode findet auch auf andere als die eigentlichen Handelsbetriebe Anwendung, nämlich auf alle jene Betriebsarten, bei denen der Reinertrag in engem Zusammenhang mit dem Umsatz steht, z.B. Hotels, Pensionen.⁵⁾

1) SCHLUMPF, A./DÜRR, K., a.a.O., S. 233;

2) vgl. SCHLUMPF, A./DÜRR, K., ebenda;

3) vgl. BGE 42 I, S. 131;

4) vgl. BGE 36 I, S. 583;

5) vgl. BGE 55 I, S. 153;

22021. Das Präcipuum

Liegt eine Unternehmung vor mit einer zentralen Verwaltung, welche die gesamte Oberleitung innehat, selbst aber keine Verkäufe tätigt, so muß die Umsatzmethode versagen. Der Ort der Zentralverwaltung erhalte keinen Gewinnanteil, weil diese Zentrale keinen Umsatz ausweisen kann. Dem Sitz der Verwaltung ist demnach auch hier ein Präcipuum zu gewähren, dessen Höhe vom Umfang und der Bedeutung der Tätigkeit der Verwaltung abhängt. Das Bundesgericht hat das Präcipuum für seine Handelsunternehmen auf grundsätzlich höchstens 20 % angesetzt.¹⁾ Hiervon kann in Einzelfällen abgewichen werden.²⁾

1) vgl. BGE 42 I, S. 137; 50 I, S. 96;

2) vgl. hierzu SCHLUMPF, A./DÜRR, K., a.a.O., S. 236-239;

2203. Quotenaufteilung bei gemischten Unternehmen
(Handels- und Produktionstätigkeit)

Im allgemeinen liegen die Verhältnisse bei diesen Unternehmen so, daß sich die Produktion und die zentrale Geschäftsleitung verbunden mit einer Verkaufsstelle im einen Kanton (Land) und Einzelverkaufsstellen in anderen Kantonen (Ländern) befinden. Es ist offensichtlich, daß in diesem Fall das Verhältnis der Aufwendungen an Kapital und Arbeitskräften die Mitwirkung insbesondere der Betriebe mit Handelstätigkeit nur ungenau wiedergibt. Die Ursache liegt einmal in einem unterschiedlichen Lohnkostenniveau zwischen Produktions- und Handelsbetrieb. Auch die Gewinnspanne beim Handel und Produktion ist nicht identisch.¹⁾

Die Schwierigkeit der Aufteilung liegt bei solchen Unternehmungen auch darin, daß in der Regel keine Bucheinträge oder sonstigen Aufzeichnungen darüber bestehen, welcher Teil des Gesamtgewinns auf die Produktion und welcher auf den Verkauf entfällt. Außerdem verkauft die Verkaufsstelle am Hauptsitz oft an private Besteller und auch an Wiederverkäufer (Crossisten), ohne diese Umsätze aufzuteilen.²⁾ Die Quotenaufteilung erfolgt daher in der Schweiz wie folgt:

"1. Dem Hauptsitz ist zunächst für die dort befindliche zentrale Geschäftsleitung und die übrige von dort aus zur Unterstützung der Zweigniederlassungen in ihren Einrichtungen entfaltete Tätigkeit ein Vorausbezug entsprechend der für reine Handelsgeschäfte geltenden Norm zu gewähren.

2. Sodann ist vom verbleibenden Betrag dem Hauptsitz für die sich ausschließlich dort vollziehende Fabrikationstätigkeit zum voraus ein Anteil zuzuweisen. Wo sich dieser nicht zahlenmäßig errechnen läßt, ist er ermessensweise zu bestimmen.

Diese zwei Vorausbezüge können auch verschmolzen werden.

1) vgl. SCHLUMPF, A./DÜRR, K., a.a.O., S. 239 f.;

2) vgl. zum ganzen SCHLUMPF, A./DÜRR, K., a.a.O., S. 240;

3. Der Rest ist auf die Orte, wo sich Verkaufsstellen befinden (darunter auch der Hauptsitz), zu verteilen. Der Verkaufsgewinn ist nach Umsatz, der Fabrikationsgewinn nach Erwerbsfaktoren auf die Niederlassungen zu verteilen."¹⁾

Zur Verdeutlichung sei das folgende Beispiel angeführt.

Beispiel:²⁾

Fabrikation, technische und kaufmännische Leitung des Unternehmens sowie Buchhaltung in Sursee (Hauptsitz). Von dort aus wird die Reklame für das Gesamtgeschäft besorgt. Von dort aus läßt die Firma durch eine größere Zahl von Reisenden die ganze Schweiz bereisen. Die von diesen bestellten Waren werden direkt den Bestellern geliefert. In Sursee besteht auch eine Verkaufsstelle.

Weitere Verkaufsstellen in 6 anderen Kantonen. Berechnung des Anteils Luzern (Kanton) für die Jahre 1926 und 1927.

Verteilung nach der indirekten Methode:

Zuweisung eines Vorausbezuges an den Hauptsitz von 20 % für die von dort aus gehende Leitung des Gesamtunternehmens und für die im Interesse der Zweigniederlassungen von dort aus entfaltete Verkaufstätigkeit (ohne die letztere hätte der Vorausbezug von 10 % genügt).

Zuweisung von 33 % des Restes an den Hauptsitz für die dort sich vollziehende Fabrikationstätigkeit.

Verteilung des Restes an die einzelnen Verkaufsstellen (inklusive diejenige am Hauptsitz) nach Maßgabe des auf die einzelnen Stellen entfallenden Umsatzes.

Betragsmäßig ergibt sich folgende Verteilung:

1) SCHLUMPF, A./DÜRR, K., a.a.O., S. 240;

2) SCHLUMPF, A./DÜRR, K., a.a.O., S. 241 f. mit Hinweis auf nicht veröffentlichten Entscheid Bundesgericht vom 10.7.31, i. S. Ofenfabrik Sursee;

	<u>1926</u>	<u>1927</u>
Gesamteinkommen	Fr. 271.757,26	Fr. 162.455,75
Vorausbezug 20 % Sursee	Fr. 54.351,44	Fr. 32.491,14
Verbleiben	Fr. 217.405,82	Fr. 129.964,61
Hiervon Vorausbezug 33 % Sursee	Fr. 71.743,65	Fr. 42.888,12
Bleiben zu verteilen nach dem Umsatz	Fr. 145.662,17	Fr. 87.076,49
Am Gesamtumsatz von	Fr. 2.376.342,90	Fr. 2.097.136,15
nehmen teil:		
Kanton Luzern mit	Fr. 707.419,85	Fr. 587.010,20
	(= 29,77 %)	(= 27,9 %)
29,7 % von Fr. 145.662,17	Fr. 43.261,61	
27,9 % von Fr. 87.076,49		Fr. 24.294,20
Der Kanton Luzern erhielt so- mit zur Besteuerung zugewiesen:		
Vorbezug für Geschäftsleitung	Fr. 54.351,44	Fr. 32.491,14
Vorbezug für Fabrikationstätigk.	Fr. 71.743,65	Fr. 42.888,12
Anteil nach dem Umsatz	Fr. 43.261,61	Fr. 24.294,20
	Fr. 169.356,70	Fr. 99.673,46
	(62,3 %)	(61,3 %)
	=====	=====

Wenn sich die Aufteilung nach dem Umsatz nicht eignet und andererseits die Voraussetzungen für die Anwendung für die sog. schweizerische "direkte Methode", welche nicht mit der oben dargestellten internationalen direkten Methode identisch ist, gegeben sind, kann in diesen (seltenen) Fällen die Verteilung nach der direkten Methode erfolgen.¹⁾

1) vgl. zur direkten Methode SCHLUMPF, A./DÜRR, K., S. 192-197; materiell unterscheiden sich die Methoden darin, daß nach der direkten Methode nur jene Betriebsstätten am Gesamtgewinn partizipieren, die selber mit Gewinn abgeschlossen haben. Die indirekte Methode dagegen läßt auch die Unternehmensteile partizipieren, die mit Verlust arbeiten, also an der Erzielung des Gesamtgewinns nicht direkt mitgewirkt haben; vgl. SCHLUMPF, A./DÜRR, K., S. 198-201;

Beispiel:¹⁾

Die Firma (AG) hat ihren Sitz in Basel. Hier betreibt sie den Handel mit chemisch-technischen Produkten und anderen Artikeln, die in der Industrie und in der Landwirtschaft gebraucht werden. Sie hat eine Fabrikanlage in Marthalen (Kanton Zürich) und eine in Pratteln. In der ersteren werden Düngermittel und Wasserglas, in der letzteren Glaubersalz, Bisulfit und Kristallsoda hergestellt. In beiden Anlagen erfolgt die Fabrikation vollständig und selbständig (also nicht nur Herstellung von Halbfabrikaten oder sonstige nur vorbereitende Tätigkeit). Beide sind selbständig im Einkauf der Rohstoffe und Verkauf der Fertigfabrikate, in der Gewinnung der Kundschaft und Einkassierung der Forderungen. Demgemäß wird für jede der beiden Niederlagen eine getrennte, in sich abgeschlossene Buchhaltung geführt. Technische und kommerzielle Oberleitung in Basel.

Ausscheidung:

Vorausbezug von 10 % des Gesamtreingewinns an den Hauptsitz Basel für die dort von der Zentraleitung entfaltete Tätigkeit. Verteilung des verbleibenden Reingewinns nach den Ergebnissen der Gewinn- und Verlustrechnungen der Geschäftsniederlassungen.

Gründe für die Anwendung der direkten Methode:

Die beiden Fabrikniederlassungen bilden (innerhalb des eine wirtschaftliche Einheit bildenden Gesamtunternehmens) selbständige Fabrikniederlassungen, in denen sich der ganze Fabrikationsprozeß abspielt. Eine Verteilung nach dem Umsatz kommt nicht in Frage, einerseits, weil man es mit Fabrikationsunternehmen zu tun hat, bei denen die Produktion eine erhebliche Rolle für den Ertrag spielt, andererseits, weil an jeder Niederlassung Waren anderer Art umgesetzt oder fabriziert werden und demgemäß nicht von vornherein anzunehmen ist, daß der Reingewinn überall im gleichen Verhältnis zum Umsatz stehe. Die Errechnung der Anteile der beteiligten Kantone am Ertrag bloß nach den Erwerbsfaktoren (Kapital und kapitalisierte Löhne)

1) SCHLUMPF, A./DÜRR, K., a.a.O., S. 242 f.;

ist deshalb nicht möglich, weil die Firma in Basel ein reines Handelsunternehmen betreibt und für dieses die Ertragsverteilung nach den Erwerbsfaktoren nicht am Platze ist.

Die Anteile der einzelnen Niederlassungen am Gesamtertrag ergeben sich hier mit genügender Sicherheit aus deren Gewinn- und Verlustrechnungen, weil "die einzelnen Niederlassungen nicht bloße Betriebsstätten bilden, die nur einen Teil des vom Gesamtgeschäft durchgeführten Umsatzes oder der von ihm betriebenen Fabrikation einer Ware übernehmen, sondern sich an jeder Niederlassung im allgemeinen ein vollständiger Handels- und Fabrikationsbetrieb vollzieht, in dem sich der für den Umsatz oder die Herstellung einer Ware erforderliche Geschäftsprozeß jeweilen, soweit sich die Firma damit überhaupt abgibt, von Anfang bis zu Ende an fünf bestimmten Niederlassungen abspielt und von deren besonderer Geschäftsleitung - unter der Kontrolle und nach den Weisungen der (Zentral-)Direktion - unmittelbar durchgeführt wird."¹⁾

1) BGE 50 I, S. 93 f.;

2204. Quotenaufteilung bei Banken

Die Aufteilung bei Banken findet nach der (schweizerischen) direkten Methode statt.¹⁾

Die kantonalen Quoten werden nach dem Verhältnis der buchmäßigen Gewinn- und Verlustsalden der Niederlassung berechnet.²⁾

Dies ist nach Auffassung des Bundesgerichts richtiger, als auf die Erträge abzustellen; es gäbe ein richtigeres Bild vom Anteil der Filialen an der Gewinnbildung, auch wenn gewisse Verfälschungen durch Immobilienabschreibungen vorkommen mögen.³⁾ Diese Regel bedeutet jedoch nicht, daß jede Filiale am Ort ihrer Niederlassung einfach ihren Gewinnsaldo versteuern muß. Der Gewinnsaldo gibt lediglich die Verhältniszahl für die Verteilung des Gesamtgewinns. Der Unterschied zeigt sich allerdings erst, wenn einzelne Filialen mit Verlust arbeiten.

Beispiel:⁴⁾

Der Gesamtreingewinn aller Niederlassungen A bis D eines Bankinstitutes beträgt Fr. 1.000.000,-- und setzt sich wie folgt zusammen:

Niederlassung A	Fr. 500.000,--	Reingewinn
Niederlassung B	Fr. 750.000,--	Reingewinn
Niederlassung C	Fr. 250.000,--	Reingewinn
Niederlassung D	Fr. 500.000,--	Verlust
Reingewinn der Filialen A, B und C		Fr. 1.500.000,--
Verlust der Filiale D		Fr. 500.000,--
Reingewinn der Gesamtunternehmung		Fr. 1.000.000,--
Hiervon entfallen auf die Filiale A:		
$\frac{500.000 \times 1.000.000}{1.500.000}$	$= 1/3 \times 1.000.000$	Fr. 333.333,--
auf die Filiale B:		
$\frac{750.000 \times 1.000.000}{1.500.000}$	$= 1/2 \times 1.000.000$	Fr. 500.000,--
auf die Filiale C:		
$\frac{250.000 \times 1.000.000}{1.500.000}$	$= 1/6 \times 1.000.000$	Fr. 166.667,--
auf die Filiale D		
		Fr. --,--
Total:		Fr. 1.000.000,--

1) vgl. BGE 49 I, S. 33;

2) vgl. BGE 49 I, S. 33; 56 I, S. 231;

3) BGE 46 I, S. 436;

4) SCHLUMPF, A./DÜRR, K., a.a.O., S. 246 f.;

Die Höhe des Präcipuums bei Bankunternehmen ist eine Frage des Ermessens und der Würdigung aller in Betracht kommenden Umstände. Die Bundesgerichtspraxis geht von einem Anteil je nach Selbständigkeit der Zweigniederlassung und Einfluß der Zentralleitung von 10 - 20 % aus.¹⁾

Als Anhaltspunkte werden neben dem größeren äußeren Apparat auch die der Zentralleitung durch die Statuten eingeräumten Befugnisse genannt.

In einem Entscheid²⁾ hat das Bundesgericht in diesem Zusammenhang auch auf die in der Anzahl der Sitzungen des Verwaltungsrates und der Generaldirektion zum Ausdruck kommende Geschäftslast abgestellt.

Daß die Zentralleitung selber keine Geschäfte abschließt und keine erwerbende Tätigkeit ausübt, schließt eine Erhebung des Präcipuums nicht aus. Es genügt, daß sie den Geschäftsbetrieb in den einzelnen Niederlassungen überwacht und dafür Weisungen erteilt.³⁾

1) vgl. BGE 46 I S. 439; 49 I, S. 38; 71 I, S. 343;

2) vgl. BGE 46 I, S. 439;

3) vgl. BGE 46 I, S. 437;

2205. Vermeidung von Doppelbesteuerungen

BISAT möchte mit Recht ein solches System auf internationale Konzernverhältnisse projizieren. Nach seiner Meinung kann es unilateral angewandt werden. Das betreffende Land entscheidet in seinem eigenen StR, welche Faktoren für die Quotenaufteilung maßgebend sind. Jedes Land, in dem sich Glieder des gleichen multinationalen Konzerns befinden, könnte aber andere Faktoren benutzen, so daß die Quoten zusammen nicht 100 % des Konzerngewinns, sondern mehr oder u. U. weniger betragen. Sind die Quoten zusammen mehr als 100 %, kann eine Art von 'Doppelbesteuerung' erfolgen. Nach BISAT wird dieser Nachteil durch die Vorteile der internationalen Operationen eines multinationalen Konzerns kompensiert:

"The country can itself determine what formula or combination of formulas to use. When a combination is used (applying the one yielding the higher amount) or when countries use different formulas, the possibility of so-called 'double taxation' may arise. This taxation, however, may well be justified; for by employing the resources of a country only as it is advantageous to do so, the international firm realizes incremental returns over and above what the case would be had its operations been all in one country. Thus, partial double taxation (a form of allocating returns, in this case) may be warranted."¹⁾

Dieser Ansicht kann hier aber nicht gefolgt werden, da bereits oben festgestellt wurde,²⁾ daß ein berechtigtes Interesse der multinationalen Unternehmen besteht, eine Doppelbesteuerung zu vermeiden. Die Quote darf also nicht mehr als 100 % betragen. Deshalb kann eine Bestimmung der Quoten nur multilateral erfolgen, z.B. in Form eines multilateralen Vertrages.³⁾

1) BISAT, T.A., a.a.O., S. 200;

2) s. Gliederungspunkt 072;

3) vgl. hierzu unten 31;

221. Gewinnaufteilung nach Kosten - Der internationale Abrechnungsbogen nach ENDRISS

2210. Grundsatz

Eine weitere Möglichkeit der Quotenaufteilung ist das Abstellen auf die Kosten unter Verwendung eines internationalen Betriebsabrechnungsbogens nach ENDRISS¹⁾.

Bei der Suche nach einer besseren Lösung stellt Endriss auf die volkswirtschaftliche Bedeutung einer Betriebsstätte bzw. eines Tätigkeitsortes ab. Diese Bedeutung könne an den Kosten gemessen werden; deshalb solle man die Gewinnaufteilung nach den an den Tätigkeitsorten entstandenen Kosten vornehmen. Die Anwendung eines Betriebsabrechnungsbogens bei dieser Aufteilung gewährleiste eine größtmögliche Genauigkeit, da die Entstehung der Kosten meist ohne weiteres festgestellt und von einer "Verteilung" eigentlich nicht mehr gesprochen werden könne.²⁾

Inhalt dieses internationalen Betriebsabrechnungsbogens sind grundsätzlich alle effektiv entstandenen Kosten, also nicht wie oftmals im gewöhnlichen Betriebsabrechnungsbogen nur die Gemeinkosten. Bei bestimmten Kostenarten (z.B. Abschreibungen oder Zinsen) werden anstelle der effektiven die kalkulatorischen Kosten verwandt.³⁾

Die Beträge der Kostenarten werden mittels Verteilungsschlüssel wie (für das Material) Materialentnahmeschein, (für die Löhne) Lohnzettel und (für die kalkulatorischen Zinsen) betriebsnotwendiges Kapital auf die Tätigkeitsorte des Konzerns verteilt. Der Besteuerung unterliegt jedoch nicht das mit Hilfe der kalkulatorischen Kosten ermittelte Betriebsergebnis, sondern das Bilanzergebnis. Ein Unterschiedsbetrag zwischen Betriebs- und Bilanzergebnis wird im gleichen Verhältnis verteilt, um so den exakten

1) ENDRISS, H.-W., Wohnsitz- oder Ursprungsprinzip? Köln-Marienburg 1967, S. 87 f.;

2) ENDRISS, H.-W., a.a.O., S. 87;

3) ENDRISS, H.-W., ebenda;

Anteil der Zweigbetriebe am Bilanzergebnis zu berechnen. Ein besonderer Vorteil der Berücksichtigung kalkulatorischer Kosten liegt darin, daß durch den internationalen Betriebsabrechnungsbogen gleichzeitig Gewinnverlagerungsmöglichkeiten durch unterschiedliche Ausstattung mit Kapital und Investitionen verhindert würden.¹⁾

Die Methode der Aufteilung des Konzerngewinns nach den Kosten eignet sich besonders für horizontale Konzerne.

Viele Konzerne sind aber vertikal gegliedert. Beispielsweise fördern Ölgesellschaften ihr Rohöl in ganz bestimmten "Ölgebieten", veredeln es in eigenen Raffinerien in anderen Ländern und verkaufen die Endprodukte in wieder anderen Staaten. Die größten Kosten werden im Förderungsgebiet anfallen, wo es auf zehn Versuchsbohrungen vielleicht eine Bohrung mit kommerziellem Erfolg gibt. Der größte Gewinn wird eindeutig im Absatzgebiet erzielt; zudem entstehen dort nur Verkaufskosten. Teilt man den Konzerngewinn nach dem Kostenanfall auf, würde das Förderungsland den größten, das Absatzland den kleinsten Gewinnanteil erhalten. Dies wäre eine ungerechtfertigte Gewinnkorrektur, denn auch objektiv betrachtet entsteht ein beträchtlicher Teil des Gewinnes am Absatzort. Diesem Tatbestand könnte dadurch Rechnung getragen werden, daß hier den Verkaufsstellen ein den Schweizer Aufteilungsregeln entsprechendes Präcipuum zugeteilt wird. Die Höhe des Präcipuums wäre eine Ermessensfrage, die allerdings von den Unternehmen ausreichend begründet werden müßte.

Eine ungehinderte Anwendung dieser Methode ist jedoch nur möglich, wenn sich die beteiligten Staaten weitgehende gegenseitige Amts- und Rechtshilfe leisten. Andernfalls können die beteiligten Fiskalbehörden mangels Unterlagen bzw. Informationen keine Verteilung vornehmen.²⁾

1) vgl. ENDRISS, H.-W., a.a.O., S. 87;

2) vgl. ENDRISS, H.-W., a.a.O., S. 87 f.; vgl. hierzu auch unten Punkt 30 und 31;

2211. Praktisches Beispiel

Der Vorteil des internationalen Betriebsabrechnungsbogens soll an einem Vergleich der Aufteilung nach der indirekten Methode mit dem Betriebsabrechnungsbogen dargestellt werden.

Beispiel:¹⁾

Es soll sich um ein Unternehmen handeln, das Betriebsstätten bzw. Betätigungsorte in drei verschiedenen Staaten A, B und C hat, wobei deutlich die Tendenz zutage tritt, den Gewinn nach C zu verlagern, weil dort das günstigste Steuerklima herrscht. Es sei in den drei Staaten gleiches Preisniveau sowie Gleichheit aller anderen wirtschaftlichen Faktoren bis auf die Steuerbelastung unterstellt. Ungleiche Faktoren würden zwar zusätzliche Probleme mit sich bringen, jedoch würden diese bei allen in Frage kommenden Gewinnaufteilungsmethoden in gleicher Weise auftreten.

Die Einzelbilanzen und Gewinn- und Verlustrechnungen haben folgendes Bild:

in A:

<u>Bilanz</u>			
<u>Aktiva</u>		<u>Passiva</u>	
I. Anlagevermögen	100	I. Eigenkapital	50
II. Umlaufvermögen	<u>100</u>	II. Fremdkapital	<u>150</u>
	200		200
	===		===

<u>Gewinn- und Verlustrechnung</u>			
<u>Aufwand</u>		<u>Ertrag</u>	
1. Materialaufwand	200	1. Erlöse	480
2. Löhne	150	2. Lizenzeeinnahmen von B	20
3. Gehälter	50		
4. Zinsen	15		
5. Sonstige Kosten	35		
6. Gewinn	<u>50</u>		
	500		500
	===		===

1) Das Beispiel findet sich bei ENDRISS, H.-W., a.a.O., S. 92-95;

in B:

<u>Bilanz</u>			
Aktiva		Passiva	
I. Anlagevermögen	50	I. Eigenkapital	25
II. Umlaufvermögen	<u>50</u>	II. Fremdkapital	<u>75</u>
	100		100
	==		==

<u>Gewinn- und Verlustrechnung</u>			
Aufwand		Ertrag	
1. Materialaufwand	100	Erlöse	250
2. Löhne	75		
3. Gehälter	5		
4. Zinsen	5		
5. Lizenzgebühren an A	20		
6. Sonstige Kosten	20		
7. Gewinn	<u>25</u>		
	250		250
	==		==

in C:

<u>Bilanz</u>			
Aktiva		Passiva	
I. Anlagevermögen	45	Eigenkapital	50
II. Umlaufvermögen	<u>5</u>		
	50		50
	==		==

<u>Gewinn- und Verlustrechnung</u>			
Aufwand		Ertrag	
1. Wareneinkauf	600	Erlöse	1.000
2. Materialaufwand	5		
3. Löhne	5		
4. Gehälter	5		
5. Zinsen	-		
6. Sonstige Kosten	15		
7. Gewinn	<u>370</u>		
	1.000		1.000
	=====		=====

1. Die Aufteilung nach der indirekten Methode

Ausgangspunkt bei der indirekten Methode sind die zusammengefaßte Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung:

<u>Bilanz</u>			
Aktiva		Passiva	
I. Anlagevermögen	195	I. Eigenkapital	125
II. Umlaufvermögen	<u>155</u>	II. Fremdkapital	<u>225</u>
	350		350
	===		===

<u>Gewinn- und Verlustrechnung</u>			
Aufwand		Ertrag	
1. Materialaufwand	305	Erlöse	1.130
2. Löhne	230		
3. Gehälter	60		
4. Zinsen	20		
5. Sonstige Kosten	70		
6. Gewinn	<u>445</u>		
	1.130		<u>1.130</u>
	=====		=====

Das so ermittelte Gesamtergebnis ist nunmehr mittels geeigneter Schlüssel auf die Betriebsstätten umzulegen. Im vorliegenden Fall sei unterstellt, daß sich die beteiligten Staaten durch ein Verständigungsverfahren darüber geeinigt haben, den Gesamtgewinn nach folgender Schlüsselkombination zu verteilen:

- 20 vH des Gesamtgewinnes nach Materialaufwand,
- 20 vH des Gesamtgewinnes nach Lohn und Gehalt,
- 10 vH des Gesamtgewinnes nach Kapitaleinsatz,
- 10 vH des Gesamtgewinnes nach Beschäftigten,
- 40 vH des Gesamtgewinnes nach Umsatz.

Wenn angenommenerweise in A 70, in B 25 und in C 5 Personen beschäftigt sind, hätte die Gewinnverteilung folgendes Aussehen:

Gewinnverteilung nach der indirekten Methode

Be- triebs- stätte	20 vH nach Mate- rial ¹⁾	20 vH nach Lohn- + Gehalts- summe	10 vH nach Kapital- einsatz	10 vH nach Beschäft. zahl	40 vH nach Umsatz	Zusammen
A	58,4	61,5	25,4	31,2	49,5	226
B	29,2	24,5	12,7	11,1	25,5	103
C	1,4	3	6,4	2,2	103	116
Summe	89	89	44,5	44,5	178	445

Es fällt zunächst auf, daß der Gewinnanteil der Betriebsstätte C relativ hoch ist. Dies liegt daran, daß bei der Verteilung der Umsatz sehr stark berücksichtigt wurde. Hätte man eine unangemessene Gewinnverlagerung nach C festgestellt, so könnte das dadurch verhindert werden, daß der Umsatz als Verteilungsschlüssel weniger stark herangezogen oder sogar ganz fallengelassen wird.

Bemerkenswert ist jedoch bei dieser Methode der Ungenauigkeitsfaktor. Sämtliche Verteilungsschlüssel beruhen nur auf Schätzungen. Außerdem muß es zu Ungenauigkeiten führen, daß für die Verteilung eines Ergebnisses mehrere artfremde Verteilungsschlüssel herangezogen werden, die mit der Gewinnentwicklung nicht unbedingt etwas zu tun haben.

1) Die Verteilung erfolgt allein nach dem Materialverbrauch.
Der Materialeinkauf bleibt unberücksichtigt.

2. Die Verteilung nach dem internationalen Betriebsabrechnungsbogen

Im nachstehenden internationalen Betriebsabrechnungsbogen werden die gesamten Kosten entsprechend ihrer Entstehung auf die einzelnen Tätigkeitsorte aufgeteilt. Da der Entstehungsort der Kosten meist eindeutig ist, sind Verteilungsschlüssel eigentlich überflüssig. Lediglich bei den kalkulatorischen Kosten sind sie von Bedeutung, da diese in der Weise verteilt werden, wie sie kalkulatorisch hätten anfallen müssen. Bei den übrigen Kostenarten sind mögliche Verteilungsschlüssel zusätzlich angegeben, falls der Entstehungsort einmal nicht genau feststellbar ist. Der internationale Betriebsabrechnungsbogen hätte dann folgen des Aussehen:

Internationaler Betriebsabrechnungsbogen

Tätigkeits- orte Kostenarten	Betrag	Verteilungsschlüssel	A	B	C
Material	305	Materialentnahme- scheine	200	100	5
Löhne	230	Lohnzettel	150	75	5
Gehälter	60	Gehaltslisten	50	5	5
Sonstige Kosten ohne Abschreib.	60	(je nach Kostenart)	30	20	10
Kalk. Zinsen	35	Betriebsnotw. Kapital	20	10	5
Kalk. Abschreib.	20	Abnutzb. Anlageverm.	10	5	5
Gesamtkosten	710		460	215	35
Gesamterlös	1.130		732	342	56
Betriebsergebn.	420		272	127	21
+ neutr. Ergebn.	25		16	7	2
Bilanzergebnis	445		288	134	23

"Durch den internationalen Betriebsabrechnungsbogen wird die willkürliche Gewinnverlagerung nach C verhindert. Der Gewinnanteil dieses Tätigkeitsortes ist nunmehr so gering, wie es seiner Leistungsfähigkeit gemäß dem Kostenanfall entspricht. Selbstverständlich könnte nun immer noch der Gewinn verlagert werden, indem die Kosten im Tätigkeitsort C, z.B. durch Verlegung der Verwaltung oder von Teilen der Produktion, erhöht würden. Die dadurch entstehende Gewinnerhöhung in C wäre jedoch wirtschaftlich gerechtfertigt und somit nicht zu beanstanden."¹⁾

Bei Anwendung des internationalen Betriebsabrechnungsbogens wären insbesondere Gründungen von Basisgesellschaften, die keine eigentliche Tätigkeit ausüben, ohne Bedeutung.²⁾

Etwaig bei der indirekten Methode auftretende Ungenauigkeitsfaktoren würden fast völlig ausgeschaltet werden können. Die Entstehung der effektiven Kosten ist nämlich in aller Regel genau nachvollziehbar. Die Verteilung der kalkulatorischen Kosten ist den wirtschaftlichen Verhältnissen angepaßt und somit ein weiteres Mittel, der Genauigkeit Genüge zu tun.

Ein besonderes Problem bei der Gewinnverteilung sind die ungleichen Faktoren hinsichtlich der Preise, des Geldwertes u.v. a.m. Dieses Problem könnte beim internationalen Betriebsabrechnungsbogen wohl am leichtesten gelöst werden, wenn an die Stelle der Geldwerte Leistungseinheiten oder feste Verrechnungspreise treten.³⁾

Neben diesen ungleichen Faktoren, die durch Außeneinflüsse bewirkt sind, können auch innerhalb des Betriebes ungleiche Faktoren bestehen. Einem Teilunternehmen z.B., das rationeller und damit rentabler und wirtschaftlicher arbeitet als andere, wäre ein höherer Gewinn, als es dem Anteil seiner Kosten entspricht, zuzumessen. Dies könnte unter der Voraussetzung berücksichtigt werden, daß die Konzernleitung das rationellere oder unrationellere Arbeiten eines Gliedunternehmens nachweisen kann.⁴⁾

1) ENDRISS, H.-W., a.a.O., S. 94;

2) so auch ENDRISS, H.-W., ebenda;

3) vgl. ENDRISS, H.-W., a.a.O., S. 95;

4) vgl. ENDRISS, H.-W., ebenda;

222. Spartenberichterstattung gem. 'Securities
& Exchange Commission (SEC)

Es war ein Kritikpunkt an der Gewinnaufteilung nach Schlüsselgrößen, daß eine Aufteilung allenfalls möglich sei, soweit die Konzerngesellschaften gleichartige Tätigkeiten ausübten.¹⁾ Dieser Kritik kann jedoch abgeholfen werden. Die z. Z. in Europa praktizierte Rechnungslegung im Konzern eignet sich für derartige Zwecke zwar wohl kaum. Anders liegen jedoch die Verhältnisse in den USA. Die öffentliche Rechnungslegung ist dort durch gesteigerte Anforderungen der SEC derart verbessert worden, daß Spartenerfolgsrechnungen erstellt und veröffentlicht werden müssen.

Die SEC verlangt ebenso wie die EG-KOMMISSION²⁾ im Geschäftsbericht eine Berichterstattung nach Sparten. Der SEC müssen für die jeweils letzten fünf Jahre angegeben werden:

- "1. Umsätze der Sparten, die jeweils zu mehr als 10 % oder
- bei Gesamtumsätzen von weniger als 50 Millionen - jeweils
zu mehr als 15 % zum Gesamtumsatz beitragen.
2. Gewinn oder Verlust vor Ertragsteuern und außerordentlichen Posten der Sparten, auf die jeweils 10 % und bei Gesellschaften mit weniger als 50 Millionen Umsatz 15 % des Ergebnisses vor Ertragsteuern und außerordentlichen Posten entfallen.
3. Umsatz je Gruppe verwandter Produkte oder Dienstleistungen, falls sie in einem der beiden letzten Geschäftsjahre zu mehr als 10 % zum Gesamtumsatz beigetragen haben (wiederum für Gesellschaften mit weniger als 50 Millionen Umsatz: 15 %).
4. Falls die Angaben zu 1. und 2. nicht gemacht werden, ist der Grund hierfür anzugeben."³⁾

Diese Richtlinien werden von den amerikanischen Unternehmen auch weitgehend beachtet.

1) vgl. oben Punkt 1211. und KUMPF, W., a.a.O., S. 43;

2) vgl. EC-KOMMISSION, geänderter Vorschlag einer 4. Richtlinie des Rates, KOM (74) 10 endg., v. 21.2.1974; vgl. ferner HAASE, K.D., Segmentpublizität, BFuP 1979, S. 455 ff.;

3) NIEHUS, R.J., Zur Bilanzierungs- und Bewertungspraxis in den Vereinigten Staaten, Wpg. 1976, S. 401 f.;

In ihrer Berichterstattung unterscheiden die Gesellschaften nach Produktlinien, nach Abteilungen, nach Industriezweigen, nach Kunden, nach geographischer Region.

Beachtenswert ist, daß die geographischen Angaben im Vordringen begriffen sind, ein Erfordernis übrigens, das - allerdings nur auf die Umsätze bezogen - auch in der 4. Richtlinie vorgehen ist.¹⁾

Als Beispiel für die Praxis sei der Geschäftsbericht der Houdaille Industries Inc. angeführt, deren Spartenangaben besonders instruktiv sind, obwohl die Gesellschaft mit US-\$ 317 Millionen Gesamtumsatz eher zum unteren Drittel der Gesellschaften in den USA zählt.²⁾ Sie gibt - sowohl in absoluten Zahlen wie in Prozentzahlen - den Umsatz an unterteilt nach: Industrieprodukten, Maschinenwerkzeugen, Kraftfahrzeugprodukten, Konstruktionsmaterial. Die gleiche Aufteilung wird auch auf den Gewinn vor Steuern angewandt. Dazu folgen ausführliche Erläuterungen. "Den Gewinn nach Steuern je Sparte vermag sich dann jeder leicht selbst auszurechnen."³⁾

Auf der Basis einer derartig verbesserten und verfeinerten Rechnungslegung schlägt BODE vor, aus dem konsolidierten Spatergebnis für die Hauptfunktionsbereiche - Konzernleitung, Produktion, Vertrieb - einen hinreichend exakt bestimmbar Anteil abzuleiten, der dem relativen Gewicht der Funktionen entspreche.⁴⁾ Nach den oben angeführten Aufteilungsschlüsseln (Lohnsumme, Umsatz etc.)⁵⁾ könnte man den Hauptfunktionsbereichen einen Anteil am Gesamtergebnis wie folgt zuordnen: (vor Steuern und außerordentlichem Ergebnis)

1. Präcipuum der Konzernleitung: 10 - 15 % des Gesamtergebnisses
2. Produktion: 50 - 60 % des Restgewinns (85 - 90 %)
3. Vertrieb: 40 - 50 % des Restgewinns⁶⁾

1) vgl. EG-KOMMISSION, Geänderter Vorschlag ..., a.a.O., Artikel 41 Abs. 6;

2) Accounting Trends & Techniques 1975, Annual Survey of Accounting Practices Followed in 600 Stockholders Report, 29. Aufl., 1975, im folgenden als "Trends 75" zitiert;

3) NIEHUS, R.J., a.a.O., S. 402;

4) vgl. BODE, P., Wege und Irrwege, a.a.O., S. 700;

5) vgl. oben 1211.;

6) vgl. BODE, P., Wege ..., a.a.O., S. 700;

Es sei dann Sache internationaler Konventionen, feste Schlüssel dieser Art als allgemein verbindlich zu vereinbaren und dem Land der Konzerngeschäftsleitung unter Aufsicht einer internationalen Behörde die Feststellung der Besteuerungsbasis und deren Aufteilung aufzuerlegen.¹⁾ Dies soll folgendes Beispiel verdeutlichen:

Beispiel:

Es wird der gleiche Sachverhalt unterstellt wie im Beispiel unter Punkt 2211. Der Gesamtkonzerngewinn beträgt also 445. Zusätzlich wird der Beitrag der Konzernleitung in A mit 10 % vom Gesamtgewinn bewertet. Die Produktion findet in den Ländern A und B statt, während der Vertrieb nur in Land C erfolgt. Die Produktion wird mit 60 % des Restgewinns, der Vertrieb mit 40 % des Restgewinns bemessen. Eine Gewinnverlagerung nach C ist nicht beabsichtigt.

1. Gewinnverteilung nach Schlüsselgrößen

Be- triebs- stätte	20 vH nach Mate- rial 1)	20 vH nach Lohn- + Gehalts- summe	10 vH nach Kapital- einsatz	10 vH nach Beschäft. zahl	40 vH nach Umsatz	Zusammen
A	58,4	61,5	25,4	31,2	49,5	226
B	29,2	24,5	12,7	11,1	25,5	103
C	1,4	3	6,4	2,2	103	116
Summe	89	89	44,5	44,5	178	445

2. Gewinnverteilung nach Funktionsbereichen

Be- triebs- stätte	Konzern- leitung	Pro- duktion	Vertrieb	Zwischen- summe	neutr. Ergebn.	Zusammen
A	42	159	-	201	12	213
B	-	68	-	68	5	73
C	-	-	151	151	8	159
Summe	42	227	151	420	25	445

1) vgl. BODE, P., Wege ..., a.a.O., S. 700;

Das Beispiel zeigt, daß sich durch die Aufteilung nach Funktionsbereichen der Gewinnanteil der Betriebsstätte C erhöht. Dies geschieht vor allem zu Lasten der Betriebsstätte B. Dieses Ergebnis ist gerechtfertigt, da es dem Gewicht des Funktionsbereiches "Vertrieb", der ausschließlich in Land C durchgeführt wird, besser entspricht.

23. Zwischenergebnis

Die eben dargestellten Vorschläge sind nun hinsichtlich ihrer Eignung für die Gewinnaufteilung bei multinationalen Konzernen zu beurteilen.

Die beiden Hauptkritikpunkte der indirekten Methode waren die Ungenauigkeit der Schlüsselgrößen und die Notwendigkeit einer internationalen Einigung über Bilanzierungs-, Bewertungs- und Aufteilungsprinzipien.¹⁾

Zum ersten Punkt ist festzustellen, daß der Ungenauigkeit weitgehend abgeholfen werden kann. Insbesondere das Schweizer Beispiel und der internationale Betriebsabrechnungsbogen lassen sich gut auf das zum Teil komplizierte Gebilde eines multinationalen Konzerns übertragen. Wo eine globale Bestimmung der Verteilungsschlüssel nicht möglich ist, kann in Zusammenarbeit von Verwaltungen und Unternehmen zumindest für einzelne Branchen ein detaillierter Schlüssel gefunden werden. Dies setzt von beiden Beteiligten ein großes Maß an "good will" voraus. Da aber beide ein Interesse an einer möglichst exakten Besteuerung haben, dürfte die Bereitschaft zur Findung gemeinsamer Lösungen groß sein.

Damit ist auch der zweite Punkt, nämlich die Notwendigkeit einer internationalen Einigung, angesprochen. In die Beratungen für ein Besteuerungssystem nach der indirekten Methode sollten die Staaten auch Unternehmensvertreter einbeziehen. Ein solches System würde von den Unternehmen sicher eher akzeptiert, wenn ihre Interessen durch eigene Beteiligung gewahrt würden.

Zur Ermittlung des Einkommens nach der indirekten Methode wurden zwei Wege oder besser zwei Stufen vorgeschlagen: Die Einführung von Konzernbilanzen nach nationalem Steuerrecht und die Einführung internationaler Konzernsteuerbilanzen nach international einheitlichen Bilanzierungs- und Bewertungsprinzipien.

Die erste Möglichkeit, die Besteuerung der Konzerne ohne Berücksichtigung anderer Steuerrechte, wäre am einfachsten.

1) vgl. oben Gliederungspunkt 1211. und 1212.

Sie kommt der Besteuerung nach dem Ursprungsprinzip¹⁾ gleich, was derzeit von den meisten Staaten angewandt wird. Die notwendige Einigung ist dann nur bezüglich der Verteilungsschlüssel erforderlich und damit auf ein Mindestmaß reduziert. Bei zunehmender Angleichung der Steuersysteme, z. B. in den Europäischen Gemeinschaften, ist später daran zu denken, eine nach international einheitlichen Grundsätzen erstellte Weltbilanz einzuführen.

Nachdem also die grundsätzliche Eignung der Vorschläge festgestellt werden kann, soll in einem nächsten Schritt untersucht werden, welche administrativen Möglichkeiten zur Einführung der indirekten Methode im internationalen Steuerrecht bestehen und wie ein Besteuerungssystem für multinationale Unternehmen aussehen könnte.

1) vom Ursprungs- oder Quellenprinzip wird gesprochen, wenn ein Staat an wirtschaftliche Gegebenheiten unabhängig von persönlichen Beziehungen der betreffenden Personen (Gesellschaften) zu diesem Staat anknüpft, vgl. KLUGE, V., a.a.O., S. 10 f.;

3. MÖGLICHE ADMINISTRATIVE MASSNAHMEN
ZUR VERÄNKERUNG DER INDIREKTEN ME-
THODE IM ZWISCHENSTAATLICHEN BEREICH

30. Möglichkeiten im zwischenstaatlichen Bereich

300. Möglichkeiten im internationalen Bereich

Die ersten Bemühungen zu einer internationalen Kooperation und zur Schaffung entsprechender Organe gehen auf die Havanna-Charta von 1948 zurück, die jedoch nicht ratifiziert wurde, weil insbesondere die USA eine Ratifikation ablehnten.¹⁾ Inhalt dieses und späterer Vorschläge, z.B. der Internationalen Handelskammer 1952 und der UN-Kartellkommission 1953, war es, daß die betroffenen Regierungen die Möglichkeit erhalten, sich an eine "internationale Handelsorganisation" (Art. 72 der Charta) zu wenden, die in Streitfällen Abhilfemaßnahmen vorschlägt, deren Vollziehung kontrolliert und evtl. Sanktionen verlangt.²⁾

Auch in anderen Vorschlägen, wie z.B. der UN, OECD und EG-Kommission zur internationalen Lösung, wird versucht, den bestehenden internationalen Organisationen mehr Kompetenzen zu verschaffen, die es diesen Organisationen ermöglichen, internationale Abkommen oder Rahmen für multinationale Unternehmen abzuschließen.

So haben die Vereinten Nationen zur Unterstützung des Wirtschafts- und Sozialrates der UN zunächst die Schaffung eines 25-köpfigen Ausschusses vorgeschlagen, dessen Mitglieder eingehendes und profundes Verständnis der Materie haben sollten. Des weiteren wurde der Aufbau eines Informations- und Forschungszentrums über multinationale Unternehmen im UN-Rahmen vorgesehen.³⁾

Sollten die Abkommen durch die gegenseitige Zusammenarbeit der Regierungen und durch die bestehenden internationalen Institutionen nicht ausreichend durchgeführt werden können, so wird

1) vgl. GROSSFELD, B., Rechtsprobleme multinationaler Unternehmen, Hamburg 1975, S. 232;

2) vgl. POECHE, J., a.a.O., S. 30;

3) vgl. HELLMANN, R., Kontrolle der multinationalen Unternehmen, Baden-Baden 1974, S. 68 f.;

seitens des EG-Parlaments auch die Errichtung eines internationalen Sekretariats zur Wahrnehmung dieser internationalen Vereinbarungen vorgeschlagen.¹⁾

Der Steuerausschuß der OECD hat einen Bericht über die Verrechnungspreise bei multinationalen Unternehmen (OECD-Leitlinie) verfaßt, der durch eine Empfehlung des Rates der OECD den einzelnen OECD-Mitgliedsländern zur Anwendung empfohlen wurde.²⁾ Dieser Bericht beschäftigt sich vor allem mit den multinationalen Unternehmen und ihren Möglichkeiten, auf die internationale Preisgestaltung Einfluß zu nehmen. Er stellt einen ersten Versuch dar, über die von den Steuerverwaltungen allgemein anerkannten Methoden und Praktiken bei der Festsetzung annehmbarer Verrechnungspreise in Annäherung an die arm's length-Preise für Transaktionen innerhalb eines Konzerns zu informieren. Er soll nach Auffassung der OECD nicht nur den Steuerbeamten behilflich sein, die Probleme im Zusammenhang mit den Verrechnungspreisen von multinationalen Unternehmen wirksamer zu lösen, sondern auch den Unternehmen selbst für beide Seiten zufriedenstellende Lösungen aufzeigen. Zur Besteuerung von Liefergewinnen bei Betriebstätten enthält der OECD-Bericht einige Anhaltspunkte.³⁾

Zur Beurteilung dieser Vorschläge ist zustimmend festzustellen, daß angesichts des weltweiten Aktionsfeldes der multinationalen Unternehmen internationalen Regelungen grundsätzlich der Vorzug vor einzelstaatlichen, voneinander abweichenden Regelungen zu geben ist. Nur eine Politik, die über die nationalen Landesgrenzen hinausgeht, ist in der Lage, die wirtschaftliche Integration,

1) vgl. EG-Parlament, PE 48.603, a.a.O., S. 13;

2) vgl. Verrechnungspreise und multinationale Unternehmen, Empfehlung des Rates der OECD betr. die Festsetzung von Verrechnungspreisen zwischen verbundenen Unternehmen (verabschiedet am 19.5.1979), IWB, F. 10, Gr. 2, S. 15 f.; vgl. auch Leitsätze der OECD-Länder über internationale Investitionen und multinationale Unternehmen, Erklärung der Regierungen der OECD-Mitgliedsstaaten über internationale Investitionen und multinationale Unternehmen vom 21.6.1977, IWB, Fach 10, Gr. 5, S. 1-12 (7);

3) vgl. OECD-Bericht, 19.5.1979, a.a.O., S. 15 f.;

wie sie sich im multinationalen Unternehmen verkörpert, einer wirksamen Kontrolle zu unterwerfen.¹⁾

Doch selbst wenn über die Verwirklichung der Grundsätze Übereinstimmung bestehen sollte, würde derzeitig die Schaffung und Durchführung eines internationalen Abkommens über multinationale Gesellschaften an den "völkerrechtlichen und politischen Realitäten scheitern."²⁾ Die Ursache liegt darin, daß die entsprechenden Organisationen keine Souveränitätsrechte haben und die Mehrheit der beteiligten Länder auch nicht bereit ist, ihnen diese zu übertragen.³⁾

In der Weigerung der meisten Länder aber, ihre Souveränität nicht zugunsten internationaler Organisationen einzuschränken, liegt das Problem der mangelnden internationalen Zusammenarbeit überhaupt. Daß die Entwicklung seit Jahren nur begrenzte Fortschritte erzielt, liegt daran, daß einzelne Staaten ihre eigenen Interessen über das Gesamtinteresse aller Nationen stellen. Dabei spielt der Interessengegensatz zwischen Entwicklungs- und Industrieländern die größte Rolle. Die UN-Bestrebungen z.B. scheitern daran, daß die Entwicklungsländer ihrerseits eine Bevormundung durch die Industrienationen befürchten. Die Industrienationen dagegen sind nicht bereit, einfache Mehrheitsabstimmungen nach dem UN-Abstimmungsmodus hinzunehmen, die sie in eine ständige Minderheit versetzen könnten.⁴⁾ Die Vereinigten Nationen sind daher unter den gegebenen Bedingungen nicht in der Lage, wirksame internationale Kontrolle der multinationalen Unternehmen zu schaffen. Ihre Tätigkeiten werden sich daher in den nächsten Jahren wohl in Erstellung von Studien und Sammlung von Informationen erschöpfen.

1) vgl. GRÖNÄRML, F., a.a.O., S. 156;

2) POECHE, J., a.a.O., S. 31;

3) vgl. HELLMANN, R., a.a.O., S. 120;

4) vgl. HELLMANN, R., a.a.O., S. 121;

Hinzu kommt, daß internationale Regelungen faktisch nur Ländern mit marktwirtschaftlicher Wirtschaftsordnung betreffen würden. In den anderen Ländern - und dazu gehören nicht nur die Ostblockstaaten, sondern auch einige Entwicklungsländer - könnte man sich diesen Regelungen entziehen. Das jedoch würde zu dem paradoxen Ergebnis führen, "daß die derartigen Abkommen unterworfenen Unternehmen marktwirtschaftlicher Länder auf der Anklagebank sitzen, die Staatsmonopole sozialistischer Länder dagegen nicht nur keiner Kontrolle ausgesetzt sind, sondern darüber hinaus noch als Ankläger und Richter fungieren."¹⁾

Zusammenfassend ist daher festzuhalten, daß eine internationale Politik gegenüber multinationalen Unternehmen durch eine eigenständige internationale Organisation derzeit nicht durchführbar ist. Die besten Aussichten sind bi- und multilateralen Abkommen zwischen Ländern mit gleichartigen Rechtssystemen und Interessen zuzurechnen. Ihr Ziel liegt in der langfristigen Harmonisierung nationalstaatlicher Politiken, Gesetze und Verwaltungsvorschriften.²⁾ Ein Beispiel hierfür ist das deutsch-amerikanische Abkommen über die Zusammenarbeit der Kartellbehörden vom 23.6.1976,³⁾ in dem sich die beiden Regierungen zur gegenseitigen Unterstützung bei Angelegenheiten ihrer Kartellbehörden verpflichten. Auch zwischen der EG und den USA bestehen Anstrengungen zu einem derartigen Abkommen,⁴⁾ zu einem Abschluß ist es bisher jedoch noch nicht gekommen. Die Erfahrungen bei ihrer praktischen Anwendung sollten abgewartet werden, bevor Maßnahmen konzipiert werden, "deren Praktikabilität ebenso zweifelhaft wäre wie ihre rechtliche und politisch-demokratische Legitimation."⁵⁾

1) POECHE, J., a.a.O., S. 31;

2) vgl. POECHE, J., a.a.O., S. 31;

3) vgl. GRAUEL, H., Das deutsch-amerikanische Abkommen über die Zusammenarbeit der Kartellbehörden, IWB, Fach 4, Gruppe 4, S. 55 f.; zum Text des Abkommens vgl. BGBl II 1976, S. 1712;

4) vgl. EG-Parlament, PE 48.603, a.a.O.;

5) POECHE, J., a.a.O., S. 32;

301. Möglichkeiten im regionalen Bereich

Wesentlich aussichtsreicher sind dagegen die Möglichkeiten im regionalen Bereich. Ein Vorteil ist, daß die Partnerländer von regionalen Staatengruppen überwiegend die gleichen ökonomischen und politischen Ziele verfolgen, einen ähnlichen Entwicklungsstand aufweisen und/oder meist auch geographisch zusammenhängenden Teilräumen angehören.¹⁾

Regionale Zusammenschlüsse hat es bisher, wenn auch oft nur in Ansätzen, in allen Teilen der Welt gegeben, sowohl zwischen Entwicklungs- als auch den Industrieländern. Praktische Bedeutung haben - abgesehen vom Rat für Gegenseitige Wirtschaftshilfe der Ostblockstaaten - der Andenpakt, die Europäische Freihandelszone und die Europäische Wirtschaftsgemeinschaft erlangt.²⁾ Nach erfolgreicher Arbeit auf der regionalen Ebene sind dann gute Voraussetzungen für eine Zusammenarbeit auf internationaler Ebene mit anderen Staaten oder regionalen Gruppen gleicher Interessen gegeben. Dies gilt im Zusammenhang mit multinationalen Unternehmen insbesondere für eine Zusammenarbeit zwischen den EG-Staaten, Nordamerika und Japan, in denen diese Unternehmen den Hauptteil ihrer Aktivitäten entfalten.³⁾ Allerdings müssen wohl auch in den regionalen Gruppen in der Praxis noch erhebliche Schwierigkeiten überwunden werden. Gewichtigster Grund dürfte auch hier der unbedingt vorauszusetzende Souveränitätsverzicht der beteiligten Staaten sein. Der Interessengegensatz ist oft trotz vieler anderer Gemeinsamkeiten nicht viel geringer als im internationalen Bereich. Dies verdeutlicht die schleppende Entwicklung der Steuerharmonisierung in der EG sowie in dem dem Steuerrecht benachbarten Gesellschaftsrecht die Einführung einer "Europäischen Aktiengesellschaft" oder der 7. EG-Richtlinie (Konzernbilanzrichtlinie).

1) vgl. GRÜNÄRML, F., a.a.O., S. 173 f.;

2) vgl. POECHE, J., a.a.O., S. 32;

3) vgl. GRÜNÄRML, F., a.a.O., S. 174;

Die EG-Kommission, -Rat und -Parlament haben sich bereits ausführlich mit dem Problem befaßt. Auch ihre Arbeiten sind aber im europäischen politischen Alltag untergegangen, weil die Interessen der Mitgliedstaaten noch zu sehr auseinanderlaufen. Trotz dieser Probleme gibt es keine bessere Lösung. Die Mitgliedstaaten müssen erkennen, daß ohne einen gewissen Souveränitätsverzicht keine regionalen und erst recht keine internationalen Abkommen zur Lösung der Verrechnungspreisproblematik erreicht werden können. Jedes nur mehr einzelstaatliche Vorgehen beseitigt das Problem nicht und behindert nur die Bestrebungen im zwischenstaatlichen Bereich.

Das EG-Parlament schlägt des weiteren vor, daß bis zum vollständigen Abschluß von Abkommen im regionalen Bereich die beteiligten Regierungen Amts- und Rechtshilfeabkommen abschließen, um bis zur Ausarbeitung wirksamer internationaler Abkommen die internationalen Tätigkeiten der multinationalen Unternehmen einigermaßen unter Kontrolle zu bekommen.¹⁾ In dieser Übergangszeit sollten Bemühungen um Harmonisierung der Rechtsvorschriften der einzelnen beteiligten Staaten angestellt werden, die in den Rechts- und Amtshilfemaßnahmen ihre Unterstützung finden könnten.

Diese Harmonisierung müßte insbesondere die Harmonisierung der Gewinnermittlungs-, Konsolidierungs- und Aufteilungsgrundsätze betreffen.²⁾

1) vgl. EG-Parlament, PE 48.603, a.a.O., S. 14;

2) vgl. JONAS, S., a.a.O., S. 1350 f;

31. Ein Besteuerungssystem für internationale Konzerne

310. Grundsatz

Unter den im vorigen Kapitel genannten Voraussetzungen einer internationalen Einigung könnte ein Besteuerungssystem für internationale Konzerne folgendermaßen aussehen:

Ein Land, in dem sich ein oder mehrere Einheiten eines multinationalen Konzerns befinden, behandelt den Konzern als Einheit. Es verlangt die Vorlage eines konsolidierten Jahresabschlusses (Weltabschluß). Da das Land nicht imstande ist, die Richtigkeit des Konzernabschlusses zu überprüfen, muß es das Gutachten einer internationalen Revisionsgesellschaft einholen und die Revision als gültig anerkennen. Die in Frage kommenden Revisionsgesellschaften werden vorher vom betreffenden Land benannt. Aufgrund des anerkannten Abschlusses bestimmt das Land die Verteilungsschlüssel für die Aufteilung des Konzerngewinns. Damit ist die Quote des Gewinns, die von diesem Land besteuert wird, bekannt. Da die unilaterale Bestimmung der zu steuernden Quoten des Konzerngewinns dazu führen kann, daß mehr als 100 % des Gewinns besteuert werden, sollte diese unilaterale Regelung lediglich vorübergehend stattfinden in Hinsicht auf eine Weiterentwicklung der Konsolidierungslehre und der Aufteilungsmethoden.

Wenn man sich über die Konsolidierungsmethoden und die Faktoren der Quotenverteilung geeinigt hat, ist das System mittels Staatsverträgen einzuführen. Es sollte von allen betroffenen Staaten angewandt werden. Die geeignetste Form ist ein multilateraler Vertrag, dem alle interessierten Staaten beitreten können. Das System würde die Bestimmungen, die sich auf multinationale Konzerne beziehen, in den aktuellen Doppelbesteuerungsabkommen ersetzen, z.B. die Vorschrift zur Einhaltung des arm's length-Prinzips, das durch dieses Besteuerungssystem gegenstandslos wird. Würde ein multilateraler Vertrag gewählt, müßten die entsprechenden Bestimmungen der DBA aufgehoben werden. Es ist aber ebenfalls denkbar, anstelle eines multilateralen Vertrags das Besteuerungssystem gleich in die DBA aufzunehmen. "Eine allmähliche Einführung wäre dadurch möglich, daß die Staaten, die im Begriff sind, ihre DBA zu revidieren oder neue abzuschließen,

das System bereits bilateral einführen. Liegt ein konkreter Vorschlag über das Besteuerungssystem vor, beispielsweise ausgearbeitet vom Steuerausschuß der OECD, gibt es drei Möglichkeiten, das System parallel einzuführen. Erstens kann es ein Land bereits unilateral im eigenen StR anwenden. Zweitens können sich zwei Länder in einem DBA darüber einigen. Und drittens können Verhandlungen über den Beitritt zu einem multilateralen Vertrag geführt werden."¹⁾

Wie bereits im vorigen Gliederungspunkt ausgeführt, ist der dritten Alternative der Vorzug zu geben.

1) STOLK, J.L., a.a.O., S. 182;

311. Verständigungsverfahren – Grundsatz der internationalen Rücksichtnahme

Art. 25 des OECD-Musterabkommens sieht das sog. Verständigungsverfahren für Fälle vor, bei denen Steuerpflichtige der Meinung sind, daß die Besteuerung nicht in Übereinstimmung mit Vorschriften der jeweiligen Doppelbesteuerungsabkommen stattfindet.¹⁾ Der Steuerpflichtige kann sich aber nur an die Steuerverwaltung seines Wohnsitzlandes wenden; diese kann mit der Verwaltung des anderen Vertragsstaates in Verbindung treten. Ein Bedürfnis nach solchen Verständigungsverfahren besteht für multinationale Unternehmen dann, wenn ein Land die Verrechnungspreise eines Konzerns korrigiert, "das andere Land jedoch nicht oder anders korrigiert (Fall der nicht korrespondierenden Korrektur".²⁾ Trotz einer etwaigen Doppelbesteuerung liegt es im Ermessen der Steuerverwaltungen, Verständigungsverfahren einzuleiten, ein erzwingbarer Anspruch auf die Durchführung besteht jedoch nicht.³⁾ Ergebnis einer Verständigung wäre normalerweise eine Senkung der Steuerlast für die Konzerne, daher haben die Steuerverwaltungen oft kein Interesse, "sich im Verständigungsverfahren besonders anzustrengen."⁴⁾ Um den mangelhaften Schutz⁵⁾ der multinationalen Unternehmen zu verbessern, müssen die Möglichkeiten, Verständigungsverfahren anstrengen zu können, erweitert werden.⁶⁾ Da die Konzerne oft Verrechnungspreise auch dazu benutzen, möglichen Doppelbesteuerungen auszuweichen, könnte ein verbesserter Schutz bei Verständigungsverfahren diese Motivation beseitigen.

1) vgl. Art. 25 OECD-Musterabkommen, a.a.O.; STROBL, J., Die Praxis..., a.a.O., S. 751; dox, Die Besteuerung multinationaler Unternehmen, FR 1974, S. 400;

2) HINTZEN, L. und S., Die Systematik des völkerrechtlichen Verständigungsverfahrens der Doppelbesteuerungsabkommen, DB 1979, S. 1908;

3) vgl. KORN, R./DEBATIN, H., a.a.O., Systematik III 154-156, Bd. I, S. 133 f.; DEBATIN, H., Generalbericht, a.a.O., S. 1/19;

4) STOLK, J.L., a.a.O., S. 185;

5) vgl. RÄDLER, A., Corporate Taxation in the Common market, Guides to European Taxation, Vol. 2, Loseblattausgabe Amsterdam, IV-C, S. 18 ff.;

6) vgl. SCHOT, W.A., Comment on the U.N.-report on multinational Corporations, Intertax 1975, S. 31;

Der Anspruch auf Verständigungsverfahren könnte zunächst über eine entsprechende Erweiterung der bestehenden Doppelbesteuerungsabkommen der Staaten geschehen. Dies wäre eine konsequente Verwirklichung des Grundsatzes der internationalen Rücksichtnahme, wie die International Fiscal Association (IFA) schon 1971 vorgeschlagen hat:¹⁾

"In der Erkenntnis, daß bei grenzüberschreitenden Steuerbeziehungen die Staaten in Befolgung des Grundsatzes der internationalen Rücksichtnahme bei der Bestimmung ihres Steueranspruchs die widerstreitenden Steueransprüche anderer Staaten berücksichtigen und alles vermeiden sollen, was internationale Steuerangelegenheiten als ungelöste Auseinandersetzungen um nationale Interessen erscheinen läßt, die die internationale Geschäftstätigkeit und den wirtschaftlichen Fortschritt zum Nachteil aller Staaten behindert."

Mit Hilfe von Verständigungsverfahren kann zunächst pragmatisch in jedem Einzelfall eine Lösung gefunden werden. Dabei kann auch in Kauf genommen werden, daß hin und wieder eine Einigung nicht erzielbar ist, bei vernünftigen Verhandlungspartnern wird dies jedoch die Ausnahme sein.²⁾ Andererseits besteht in einer erheblichen Vermehrung der anhängigen zu lösenden Fälle aber auch die Möglichkeit, das Verständigungsverfahren durchzusetzen und zu intensivieren. So werden sich zum einen die Finanzverwaltungen häufiger und eingehender als bisher mit Verständigungsverfahren befassen müssen. Andererseits wird durch die Vielzahl der Streitfälle in verschiedenen Ländern und dem moralischen Zwang unter Wahrung der gegenseitigen Interessen der Länder, zu einer Einigung zu gelangen, eine Erleichterung insofern erzielt, als immer wieder einander sich ähnelnde Probleme zur Lösung anstehen.³⁾ BECKER meint, es würden sich daher schon sehr bald Standardfälle und -lösungen herausbilden, die die Einigung erleichtern und von denen es nur noch ein kleiner Schritt zu einheitlichen Regelungen sei.⁴⁾

1) vgl. Resolution mit Kommentierung bei HINTZEN, L., Die Zuordnung ..., a.a.O., S. 87; vgl. auch RITTER, W., Steuerprobleme inländischer Muttergesellschaften mit ausländischem Beteiligungsbesitz, JbSt 1975/76, S. 348;

2) vgl. BECKER, H., Internationale Konzernpreise und Konzernumlagen im Wandel, StbJb 1975/76, S. 499;

3) vgl. BECKER, H., Internationale Konzernpreise, a.a.O., S. 499;

4) BECKER, H., S. 499;

312. Internationale Organisation

In einer weiteren Entwicklungsstufe könnte anstelle einzelner Verständigungsverfahren eine kontinuierliche Kooperation zwischen den Steuerverwaltungen organisiert werden.¹⁾ Diese Kooperation könnte sich auf alle Gebiete erstrecken, auf denen eine Zusammenarbeit zwischen den Nationen von Vorteil erscheint.²⁾ Die Grundlage für eine solche internationale Organisation könnte die von SURR vorgeschlagene "Intergovernmental Tax Cooperation Organization" (INTERTAX) darstellen.³⁾ SURR schlägt vor, daß die Staaten, die an einer internationalen Vereinbarung besonderes Interesse haben, auf der Basis von bereits bestehenden bilateralen Abkommen eine ständige multinationale Organisation (INTERTAX) gründen.⁴⁾ Das wichtigste Organ von Intertax soll eine turnusmäßig (z.B. alle 6 Jahre) tagende Versammlung von Bevollmächtigten der beteiligten Steuerverwaltungen sein, die Richtlinien für die praktische Arbeit der Organisation aufstellt.⁵⁾ Ziel von INTERTAX soll es sein, den gegenseitigen Austausch von Informationen sowie Amts- und Rechts-hilfe unter den Staaten zu fördern und zu verwirklichen.⁶⁾ Der von NORR vorgeschlagene Interfisc, vergleichbar mit Interpol, könnte zusätzlich in INTERTAX eingeflochten werden.⁷⁾ Dieser könnte neben der Sammlung und Auswertung von Daten über

-
- 1) vgl. KOPITS, G.F., *Intra-Firm Royalties Crossing Frontiers And Transfer-Pricing Behaviour*, *Economic Journal* 1976, S. 802 f.; vgl. o.V. *Multinational Corp.*, a.a.O., S. 171 f.;
 - 2) vgl. EG-Parlament, *Besteuerung des multinationalen Unternehmens*, *Intertax* 1975, S. 105 f.;
 - 3) vgl. SURR, J., *Intertax: Intergovernmental Cooperation in Taxation*, *Harvard Intern. Club Journal* 1966, Bd. 7, S. 179-237;
 - 4) vgl. SURR, J., a.a.O., S. 189;
 - 5) vgl. SURR, J., a.a.O., S. 193 f.;
 - 6) vgl. SURR, J., a.a.O., S. 188 f.; zum Aufbau und Konzept im Einzelnen (z.B. Mitgliedstaaten, Organisation und Finanzierung von Intertax) vgl. den ausführlichen Aufsatz von SURR, S. 189-202;
 - 7) vgl. NORR, M., *Jurisdiction to Tax and International Income*, *Tax Law Review*, 1962, Bd. 17, S. 431; vgl. auch SURR, J., a.a.O., S. 190;

Steuerpflichtige z.B. zusammen mit internationalen Revisionsgesellschaften gemeinsame Buchprüfungen bei bestimmten multinationalen Unternehmen durchführen, wenn der Verdacht der Steuerflucht (Steuerumgehung oder -verkürzung) besteht.¹⁾

Den gleichen Gedanken griff schon der amerikanische Finanzminister Connally 1971 auf dem Kongreß der International Fiscal Association auf. Connally schlug eine Organisation wie INTERTAX vor mit einem permanenten Sekretariat und Stab von Steuerexperten.²⁾

Auch die Havanna-Charta eignet sich als Vorbild für ein internationales Abkommen. Die in Art. 72 der Charta vorgesehene "internationale Handelsorganisation" müßte entsprechend als "internationale Handels- und Steuerorganisation" ausgestaltet werden, wobei der Vorschlag von INTERTAX berücksichtigt werden sollte.

1) vgl. auch EG-Parlament, a.a.O., PE 48603, S. 20;

2) "One Reason for such a multilateral approach, Mr. Connally said, is that the tax officials of various countries are heavily preoccupied with domestic matters and lack time to deal with all the international ones on a bilateral basis. If "international codes of conduct" on tax policy could be developed to supplement those he called for last week on trade and currency matters, Mr. Connally said, "we shall have taken giant steps across mountains of misunderstanding and across crevices of tax avoidance".; vgl. Connally Proposes New International Unit To Handle Tax Problems Between Nations, in Wall Street Journal v. 5.10.71, S. 4;

313. Internationaler Steuergerichtshof

Durch eine internationale Organisation allein wäre aber noch keine echte Entscheidungsinstanz gegeben, die jedoch zur Lösung von Streitfällen erforderlich ist. Auf das Fehlen einer Entscheidungsinstanz für Konflikte im internationalen Steuerrecht ist verschiedentlich hingewiesen worden.¹⁾

Am Ende der Entwicklungsstufe einer internationalen Zusammenarbeit müßte daher ein internationaler Steuergerichtshof²⁾ stehen, ähnlich dem internationalen Gerichtshof in Den Haag. Der internationale Gerichtshof in Den Haag kommt deshalb nicht in Frage, weil er nur von den Staaten als Völkerrechtssubjekten angerufen werden kann, nicht aber von Privatpersonen. Für die Durchsetzung und Überprüfung der indirekten Methode ist es aber erforderlich, daß auch die multinationalen Unternehmen das Gericht anrufen können;³⁾ ein spezielles internationales Steuergericht ist also zu etablieren. Auch die betroffenen Länder könnten hieran nur ein intensives Interesse haben, da durch die Vielzahl der Streitfälle ein Ausgleich unter den Staaten stattfinden würde und es nicht nur zu einseitigen Korrekturen zu Lasten einzelner bestimmter Staaten käme.

Der Steuergerichtshof sollte nicht als Schiedsgericht⁴⁾ eingerichtet werden, da Schiedsgerichte "im Rahmen der von den Parteien geschaffenen Schiedsgerichtsorganisation jeweils für den

1) vgl. BÜHLER, O., Prinzipien, a.a.O., S. 42; DEBATIN, H., Generalbericht, a.a.O., S. 1/28; RADLER, A., Corp. Taxation a.a.O., S. 19 f.;

2) vgl. RÄDLER, A., ebenda; SCHOT, W.A., a.a.O., S. 31;

3) vgl. STOLK, J., a.a.O., S. 188;

4) So schlägt z.B. der EG-Rat nach erfolglosem Verständigungsverfahren ein Schiedsverfahren vor. Vgl. Text und Kommentar bei WINGERT, K.-D., EG-Richtlinie zur Vermeidung der Doppelbesteuerung (Schiedsverfahren), IWB Fach 2, S. 299-304; vgl. auch dox, Schiedsverfahren für die innerkonzernliche Gewinnabgrenzung, FR 1977, S. 36;

Einzelfall zusammentretende Gremien und insoweit nur eine Fortbildung der im Anfangsstadium der Schiedsgerichtsbarkeit meist zur Entscheidung eines bereits entstandenen Staatenstreits ad hoc geschaffener Schiedsgerichte"¹⁾ sind. STOLK ist daher zuzustimmen, daß das Steuergericht eine ständige Institution sein sollte, um eine einheitliche Auslegung internationaler Steuerrechtsnormen zu ermöglichen.²⁾

Dieser internationale Steuergerichtshof könnte in die internationale Organisation integriert werden. Der multilaterale Vertrag, durch den die Organisation zustandekäme, würde gleichzeitig die Rechtsgrundlage für den Gerichtshof bilden. Auch sollte der Gerichtshof nicht nur Gutachtertätigkeit ausüben, sondern verbindliche Entscheidungsbefugnis haben.³⁾

1) SCHLOCHAUER, H.-J., Internationale Gerichtsbarkeit, in STRUPP/SCHLOCHAUER, Wörterbuch des Völkerrechts, Bd. II, Berlin 1961, S. 58;

2) vgl. STOLK, J., a.a.O., S. 188;

3) vgl. STOLK, J., a.a.O., S. 189; DEBATIN, H., Generalbericht, a.a.O., S. I/28 f.;

4. ZUSAMMENFASSUNG UND ABSCHLUSS

Ziel dieser Arbeit war es, festzustellen, ob die Ermittlung der konzerninternen Verrechnungspreise und die Gewinnaufteilung multinationaler Unternehmen reformbedürftig sind und ob eventuelle Mängel beseitigt werden können. In unmittelbarem Zusammenhang damit stand die Frage, ob multinationale Konzerne steuerlich wie ein Einheitsunternehmen zu behandeln sind (sog. indirekte Aufteilungsmethode) oder ob der Tatbestand der wirtschaftlichen Integration unerheblich und daher jedes Unternehmen des Konzerns steuerlich isoliert zu betrachten ist (sog. direkte Methode bzw. "dealing at arm's length-Prinzip"). Die durchgeführten Untersuchungen haben folgendes ergeben:

1. Eine exakte verursachungsgerechte Erfassung des Beitrags der Konzerneinheiten zum Gesamtkonzernergebnis kann weder von der direkten noch von der indirekten Aufteilungsmethode gewährleistet werden. Es ist daher im Rahmen eines Kompromisses die Methode auszuwählen, von der die beste Näherungslösung im Hinblick auf eine verursachungsgerechte Aufteilung erwartet werden kann. Vor allem aus theoretischer Sicht erscheint die indirekte Methode zur Findung dieser Näherungslösung geeigneter als die direkte. Ihr ist deshalb der Vorzug zu geben.

2. Die indirekte Methode bedarf jedoch einer Präzisierung, damit ihre Anwendung praktikabel wird. Diese Präzisierung muß die internationalen Bilanzierungs-, Bewertungs- und Aufteilungsprinzipien und die Gewinnaufteilung nach Schlüsselgrößen betreffen:

- Als Grundlage der Besteuerung internationaler Konzerne wird eine Weltkonzernsteuerbilanz empfohlen, die auf dem Vorschlag der EG-Richtlinie über das gemeinsame Steuersystem für Mutter- und Tochtergesellschaften und dem deutschen Konzernrecht aufbaut. Danach ist aus den Einzelbilanzen eine Konzernbilanz nach nationalem Recht zu erstellen. Hierbei ist insbesondere

der Maßgeblichkeitsgrundsatz der Einzelbilanzen für die Konzernbilanz und das Äquivalenzprinzip für die Währungsumrechnung zu beachten.

- Bei der Ermittlung geeigneter Bezugsgrößen kann auf die Erfahrungen der Schweiz zurückgegriffen werden. Ergänzende Präzisierungen vermögen der internationale Betriebsabrechnungsbogen nach Endriss und die Anlehnung an die Spartenberichterstattung der amerikanischen SEC-Vorschriften darzustellen. Mit diesen Vorschlägen kann ein Aufteilungsfaktor entweder für ganze Branchen oder aber für einzelne Unternehmen bestimmt werden.

3. Die angeführten Vorschläge sind im internationalen Bereich durch administrative Maßnahmen zu verankern. Da zur Zeit eine solche internationale Politik durch eine eigenständige internationale Organisation noch nicht durchführbar ist, sollten zunächst im regionalen Bereich bi- und multinationale Abkommen zwischen Ländern mit gleichartigen Rechtssystemen und Interessen abgeschlossen werden. Nach erfolgreicher Arbeit auf regionaler Ebene sind dann gute Voraussetzungen für eine Zusammenarbeit auf internationaler Ebene mit anderen Staaten oder regionalen Gruppen gleicher Interessen gegeben. Am Ende einer solchen Entwicklung kann dann ein internationales Besteuerungssystem für multinationale Unternehmen stehen.

5. Abschließend ist festzuhalten, daß nach Einführung dieses Besteuerungssystems das steuerökonomische Problem der Gewinnverlagerungen gelöst werden kann. Denn sowohl die Interessen der Staaten als auch die der multinationalen Unternehmen werden durch dieses System gewahrt:

Die Steuereinnahmen der Länder werden durch Gewinnverlagerungen mittels konzerninterner Verrechnungspreise nicht mehr beeinträchtigt und den multinationalen Unternehmen drohen keine Doppelbesteuerungen mehr. Durch das hier vorgeschlagene Besteuerungssystem werden nämlich die Gewinne multinationaler Unternehmen dort besteuert, wo sie entstanden sind, und nicht dort, wohin sie verlagert wurden.

5. ANHANG

=====

TABELLE 1:

Tabelle I
Multinationale Unternehmen ausgewählter Marktwirtschaftsländer und Verteilung
ihrer Tochtergesellschaften auf entwickelte und Entwicklungsländer 1968/1969¹⁾

Heimatland	Muttergesell- schaften		Muttergesellschaften mit Tochtergesellschaften in			Tochterge- sellschaften	
	Anzahl	%	1 Land	2 - 9 Länd.	10-19 Länd.	über 20 Länd.	Mindest- anzahl ²⁾ %
Vereinigte Staaten	2.468	33,9	1.228	949	216	75	9.691 35,5
Großbritannien	1.692	23,3	725	809	108	50	7.116 26,1
BRD	954	13,1	448	452	43	11	2.916 10,7
Frankreich	538	7,4	211	275	42	10	2.023 7,4
Schweiz	447	6,1	213	202	26	6	1.456 5,3
Niederlande	268	3,7	92	149	20	7	1.118 4,1
Schweden	255	3,5	93	129	24	9	1.159 4,2
Belgien	235	3,2	137	88	8	2	594 2,2
Dänemark	128	1,8	54	69	4	1	354 1,3
Italien	120	1,7	57	54	3	6	459 1,7
Norwegen	94	1,3	54	36	4	-	220 0,8
Österreich	39	0,5	21	16	2	-	105 0,4
Luxemburg	18	0,2	10	7	1	-	55 0,2
Spanien	15	0,2	11	4	-	-	26 0,1
Portugal	5	0,1	3	2	-	-	8 -
	7.276	100,0	3.357	3.241	501	177	27.300 100,0

- 1) Quelle: UNITED NATIONS, Multin. Corp., a.a.O., S. 150, Tabelle 4;
2) Die hier genannte Zahl von Tochtergesellschaften ist kleiner als die tatsächliche, da die UN-Zusammenstellung von der Zahl der Verbindungen ("links") zwischen MNU und Gastland ausgeht und zwei oder mehrere Tochtergesellschaften eines MNU in einem bestimmten Gastland als eine einzige Verbindungseinheit wertet;

TABELLE II ¹⁾

Die 650 größten Industrieunternehmen der marktwirtschaftlichen Länder nach Ländern und Größe, 1971 (Umsätze in Millionen US-Dollar)

Zahl der Unternehmen mit Umsätzen von						
Land	über 10.000	5.000 - 10.000	1.000 - 4.999	500 - 999	300 - 499	Gesamt
Vereinigte Staaten	3	9	115	115	116	358
Japan	-	-	16	31	27	74
Großbritannien	-	1	14	22	24	61
BRD	-	-	18	10	17	45
Frankreich	-	-	13	9	10	32
Kanada	-	-	2	7	8	17
Schweden	-	-	2	6	5	13
Schweiz	-	-	4	2	2	8
Italien	-	-	4	2	-	6
Niederlande	-	1	1	2	2	6
Belgien	-	-	1	2	2	5
Australien	-	-	1	1	2	4
South Africa	-	-	-	1	2	3
Spanien	-	-	-	-	3	3
Argentinien	-	-	-	1	1	2
Österreich	-	-	-	-	2	2
Brasilien	-	-	1	-	-	1
Luxemburg	-	-	1	-	-	1
Mexiko	-	-	1	-	-	1
Niederländ. Antillen	-	-	-	1	-	1
Zaire	-	-	-	-	1	1
Sambia	-	-	-	-	1	1
United Kingdom - Niederlande	1	1	-	-	-	2
United Kingdom - Italien	-	-	1	-	-	1
Gesamtanzahl der Unternehmen	4	12	195	213	226	650
Gesamtumsätze (Mill. US-Dollar)	76,131	77,807	382,297	147,703	86,069	773,007

1) Quelle: UNITED NATIONS, Multin. Corp., a.a.O., S. 140, Tabelle 1;

TABELLE III:

Internationale Produktionstätigkeit und Exporte marktwirtschaftlicher Länder 1971 (in Milliarden US-Dollar⁽¹⁾)

Land	Geschätzte internationale Produktions-tätigkeit	Exporte	Internationale Produktions-tätigkeit als Prozentsatz der Exporte
Vereinigte Staaten	172,00	43,49	395,5
Großbritannien	48,00	22,37	214,6
Frankreich	19,10	20,42	93,5
BRD	14,60	39,04	37,4
Schweiz	13,50	5,73	235,7
Kanada	11,90	17,58	67,7
Japan	9,00	24,02	37,5
Niederlande	7,20	13,93	51,7
Schweden	6,90	7,47	92,4
Italien	6,70	15,11	44,3
Belgien	6,50	12,39 ²⁾	52,4
Australien	1,20	5,07	23,7
Portugal	0,60	1,05	57,0
Dänemark	0,60	3,69	16,3
Norwegen	0,20	2,56	7,8
Österreich	0,10	3,17	3,2
	318,00	237,08	133,7
andere Länder	12,00	74,82	16,0
insgesamt	330,00	311,90	105,8

1) Quelle: UNITED NATIONS, Multin. Corp., a.a.O., S. 168, Tabelle 19;

2) Einschließlich Luxemburg;

LITERATURVERZEICHNIS

- ABKOMMEN zwischen der Regierung der Bundesrepublik Deutschland und der Regierung der Vereinigten Staaten von Amerika über die Zusammenarbeit in bezug auf restriktive Geschäftspraktiken v. 23.6.1976, BGBl 1976, II, S. 1712;
- ACCOUNTING TRENDS & TECHNIQUES 1975, Annual Survey of Accounting Practices Followed in 600 Stockholders Reports, 29. Aufl., 1975
- ACCOUNTING STANDARDS COMMITTEE, Proposed Statement of Standard Accounting Practice ED 21 - Accounting for Foreign Currency, Transactions, Tz. 9 und 10, Accountancy, Vol. 99, October 1977, S. 75;
- ADLER, H., DÜRING, W., SCHMALTZ, K.: Rechnungslegung und Prüfung der Aktiengesellschaft, 4. Aufl., Stuttgart 1968;
- ALEGI, P.C./GRONEN, P., Die internationalen Aspekte der italienischen Einkommensteuerreform, AWD 1975, S. 559-563;
- AMERICAN INSTITUTE of Certified Public Accountants, APB Accounting Principles, Vol. 1, New York 1969;
- ANDERSSON, E., Landesbericht Finnland, in: CDFI Bd. 56b, Rotterdam 1971, S. 11/175-185;
- ARNDT, H., Wirtschaftliche Macht, München 1977
- BÄHR, G., Gewinnermittlung ausländischer Zweigbetriebe, München 1971;
- BAILEY, P.J., Möglichkeiten der Kontrolle multinationaler Unternehmen: Die Rolle internationaler Organisationen, München 1979;
- BARANOWSKI, K.H., Zum Außensteuerreformgesetz, in: Information 1972, S. 457-463 (Gruppe 1, S. 809-815) und S. 481-487 (Gruppe 1, S. 819-825);
- BARTKE, G., Bedeutung und Grenzen des Maßgeblichkeitsprinzips im aktienrechtlichen Konzernabschluß, Betriebswirtschaftliche Forschung und Praxis, 1971, S. 457-471;
- BASF AG, Stellungnahme zum Fragenkatalog für die öffentliche Anhörung des Ausschusses für wirtschaftliche Zusammenarbeit des Deutschen Bundestages am 11.11.1974 in Bonn über das Thema "Tätigkeit und entwicklungspolitischer Einfluß deutscher multinationaler Unternehmen in Entwicklungsländern", Ludwigshafen 1974;
- BAUSCH, K., Referat zum Thema: (Vermögensbewegungen) Reichen die Vorschriften des Steuerrechts - unter Berücksichtigung des Gesellschaftsrechts - aus, um Vermögensbewegungen zwischen verbundenen Unternehmen vollständig und befriedigend zu regeln? In: Verhandlungen des neunundvierzigsten Deutschen Juristentages, Düsseldorf 1972. Herausgegeben von der ständigen Deputation des Deutschen Juristentages, Band II (Sitzungsberichte) Teil Q, München 1972, S. Q 41;

- BECHINE, R., Landesbericht Österreich, in CDFI, Bd. 56b, Rotterdam 1971, S. 11/87-96;
- BECKER, H., Konzernumlagen und Konzernpreise im deutschen Außensteuerrecht, IWB v. 10.12.1969, Fach 3 Deutschland Gruppe 4, S. 97-106;
- derselbe, Internationale Konzernpreise und Konzernumlagen im Wandel, StBJb 1975/76, S. 474-499;
- derselbe, Zur Gewinnermittlung internationaler Unternehmen, Köln-Marienburg 1974;
- BELLSTEDT, Ch., Die Besteuerung international verflochtener Gesellschaften, 3. Aufl., Köln 1973;
- BERGSTEINER, W.: Die Problematik der Gewinnverlagerungen bei internationalen Konzernen im handels- und steuerrechtlichen Jahresabschluß deutscher Konzernunternehmen, Diss. München 1968;
- BETHKE, V./KOOPMANN, G.: Multinationale Unternehmen und Entwicklungsländer. Interessenkonflikte und Verhandlungspositionen, Hamburg 1975;
- BISAT, T.A.: An Evaluation of International Intercompany Transactions, Diss. Washington D.C. (The American University) 1967;
- BODE, P.: Neues zum Problem des "angemessenen Verrechnungspreises" im internationalen Konzern in steuerrechtlicher Sicht, RIW 1976, S. 189-192;
- derselbe, Wege und Irrwege bei der Besteuerung international verbundener Unternehmen, RIW 1976, S. 698-701;
- BOPP, G.F., Fragen der internationalen Konzernbesteuerung, DStZ (A) 1973, S. 105-110;
- BORES, W., Konsolidierte Erfolgsbilanzen und andere Bilanzierungsmethoden für Konzerne und Kontrollgesellschaften, Würzburg 1935;
- BRASH, D.T., American investment in Australian industry, Cambridge (Mass.) 1966;
- BREZING, K., Die Bewertung von verdeckten Gewinnausschüttungen und verdeckten Kapitaleinlagen, StBp 1974, S. 25-29;
- derselbe, Zum Fremdvergleich bei der Ermittlung des Verrechnungsentgeltes zwischen der Kapitalgesellschaft und ihrem Gesellschafter, FR 1972, S. 482-485;
- BROOKE, M.Z./REMMERS, H.L., The Strategy of Multinational Enterprise. Organisation and Finance, New York 1970;
- BROWN, R.D., Landesbericht Kanada, in CDFI, Bd. 56b, Rotterdam 1971, S. 97-130;
- BÜHLER, O.; Die internationalen Gesellschaften im Steuerrecht, in CDFI, Vol. 27, Köln 1954, S. 82-122;
- derselbe, Prinzipien des internationalen Steuerrechts (IStR), Amsterdam 1964;

- BÜHLER, O., Steuerrecht der Gesellschaften und Konzerne, 3. neubearbeitete, erweiterte Aufl., Berlin und Frankfurt a.M. 1956;
- BUCHNER, R., Der Bericht des Vorstandes über Beziehungen zu verbundenen Unternehmen nach dem neuen deutschen Aktienrecht und seine betriebswirtschaftliche Problematik, ZfbF 1967, S. 32-41;
- BMF Bekanntmachung der Zusammenstellung der Umrechnungskurse für ausländische Währungen am 31. Dezember 1978, vom 11.4.1979, BStBl. I 1979, So.Nr. 2/1979, S. 116;
- BUNDESMINISTER DER FINANZEN (Hrsg.), Musterabkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung des Einkommens und Vermögens. Bericht des Steuerausschusses der OECD 1963, Herne-Berlin 1965;
- BUNDESMINISTERIUM für Justiz, Parlamentarischer Staatssekretär, Schriftliche Antwort zu Frage A 14, BT-Drucksache 7/4632, Stenographischer Bericht über die 219. Sitzung des Deutschen Bundestages vom 30.1.1976, Anlage 2, S. 15263, DB 1976, S. 353;
- BUNDESREGIERUNG, Zur Besteuerung multinationaler Unternehmen, BT-Drucksache 7/2233, in DStZ 1974/A, S. 276-278;
- BUSSE VON COLBE, W., Der Konzernabschluß nach neuem Aktienrecht, AG 1966, S. 273;
- BUSSE VON COLBE, W./ORDELHEIDE, D.: Konzernabschlüsse, Rechnungslegung für Konzerne nach betriebswirtschaftlichen Grundsätzen und gesetzlichen Vorschriften, 2. Aufl. Wiesbaden 1979;
- CHRISTIAANSE, J.H., Die einheitliche Konzernbesteuerung in den Niederlanden, EuStZ 1969, H. 32, S. 3-11;
- COENENBERG, H.-G., Jahresabschluß und Jahresabschlußanalyse, 3. Aufl. 1976, S. 316 f.;
- CONNOR, J.E., Accounting for the Upward Float in Foreign Currencies, Journal of Accountancy, Vol. 133, June 1972, S. 43;
- DAVIDSON, D.F.A., Landesbericht Großbritannien, CDFI, Bd. 56b, Rotterdam 1971, S. II/293-311;
- DAVIES, A.G.: Some Taxation Problems of Large Multinational Firms, in Intertax 1975, S. 161-168;
- DEBATIN, H., Anwendungsgrundsätze zum Außensteuergesetz. Wortlaut des Verwaltungserlasses vom 11. Juli 1974 mit erläuternden Anmerkungen unter Einfügung des Textes des Außensteuergesetzes, DB 1974, Beilage 15 zu H. 36;
- derselbe, Die internationalen Basisgesellschaften, DStZ A 1964, S. 9-16;
- derselbe, Die Steuerharmonisierung in der EWG in Form der Konzern-Besteuerungs-Richtlinie, DStZ (A) 1969, S. 146-152;
- derselbe, Die steuerliche Gewandung der EWG, DB 1973, S. 683-690;

- DEBATIN, H., Generalbericht zum 23. IFA Kongreß Rotterdam 1969, CDFI, Vol. 54a, Amsterdam 1969, S. 1/1-29;
- DEPARTMENT OF COMMERCE, Survey of Current Business, Vol. 53, No. 9, September 1973, S. 24 ff.;
- DE QUESNE, P., Landesbericht Frankreich, CDFI, Bd. 56b, Rotterdam 1971, S. 11/187-205;
- DEUTSCHER BUNDESTAG: "Bericht über das Ergebnis einer Untersuchung der Konzentration in der Wirtschaft vom 29.2.1964, 4. Wahlperiode, Drucksache IV/2320, Bonn 1964, Anlagenband, S. 345 ff.;
- DIETZ, G., Das zwischenstaatliche Organverhältnis im Recht der deutschen Doppelbesteuerungsabkommen, WPG. 1956, S. 376-383;
- DÖLLERER, C., Buchbesprechung von Niemann, U.: Probleme der Gewinnrealisierung innerhalb des Konzerns, BB 1969, S. 372;
- derselbe, Fragen der verdeckten Gewinnausschüttung der Aktiengesellschaft, BB 1967, S. 1437-1446;
- derselbe, Rechnungslegung nach dem neuen Aktiengesetz und ihre Auswirkungen auf das Steuerrecht, BB 1965, S. 1405-1417;
- dox Die Besteuerung multinationaler Unternehmen, FR 1974, S. 400;
- dox Schiedsverfahren für die innerkonzernliche Gewinnabgrenzung, FR 1977, S. 36;
- DRÄGER, Ch.: "Der angemessene kalkulatorische Gewinn bei öffentlichen Aufträgen". Diss. München 1964;
- DREGER, K.-M., Der Konzernabschluß. Grundsätze ordnungsmäßiger Konsolidierung. Konzernrechnungslegung nach Aktienrecht 1965 in Anlehnung an Technik und Praxis in den USA. Herausgegeben vom Betriebswirtschaftlichen Ausschuß des Verbandes der Chemischen Industrie e.V., Wiesbaden 1969;
- derselbe, Probleme des Gläubigerschutzes im Konzern, Diss. Mannheim 1966;
- DRUCKER, P.F.: "Multinationals And Developing Countries: Myths And Realities", Foreign Affairs 1974, S. 121-134;
- DUERR, M.G., Tax allocations and international business. Corporate experience with Section 482 of the Internal Revenue Code, The Conference Board Report No. 555, New York 1972;
- EBLING, K., Überlegungen zum neuen Außensteuerrecht aus der Sicht der steuerlichen Betriebsprüfung, StBp 1971, S. 218-228;
- EDWARDS, R., Internationale Steuerplanung mit praktischen Beispielen, in: Die Steuern im Europäischen Raum, Deutsche Gesellschaft für Betriebswirtschaft (Hrsg.), 1968;
- EMMERICH, V./SONNENSCHNIG, J., Konzernrecht, 2. Aufl., München 1977;

- ENDRISS, H.-W., Wohnsitz- oder Ursprungsprinzip ? Köln-Marienburg 1967, S. 87 f.;
- ESSLER, J., Die Bedeutung von Verrechnungspreisen in betriebswirtschaftlicher und steuerlicher Hinsicht, AG 1961, S. 170 - 173;
- EUROPAISCHES PARLAMENT, "Besteuerung des multinationalen Unternehmens", Intertax 1975, S. 105-106;
- EG - EUROPAISCHES PARLAMENT, Sitzungsdocument v. 19.4.77, Entschließung über die Grundsätze, die bei internationaler wirtschaftlicher Tätigkeit von Unternehmen und Regierungen zu beachten sind, PE 48.603;
- EVERLING, W., Der Verbundeffekt und seine Erfassung, BFuP 1963, S. 203-214;
- FASB Statement of Financial Accounting Standards No. 8: Accounting for the Translation of Foreign Currency Transactions and Foreign Currency Financial Statements, October 1975, FASB (Hrsg.): Financial Accounting Standards. Original Pronouncements as of Juli 1, 1978 (zitiert als FASB-Statement No. 8);
- FINANZMINISTER Niedersachsen, Erlaß betr. Verlagerung von Einkünften und Vermögen in sogenannte Steueroasenländer, 14.6.1965, S. 1301-99-311, BStBl 1965 II, S. 74 f.;
- FISCHER, K., Deutschland: Internationale Verrechnungspreise - Zulässigkeit einer Berichtigung nach § 1 Außensteuergesetz, Intertax 1975, S. 118-123;
- FLECK, F.H., Die Multinationale Unternehmung, in: Festgabe für Josef Schwarzfischer, BLÜMLE, E. u.a. (Hrsg.) Freiburg 1972, S. 81-101;
- FLECK, F.H. u. MAHFOUZ, R.: "The Multinational Corporation Tax Avoidance and Profit Manipulation via Subsidiaries and Tax Havens." in Schweiz. Zeitschrift für Volkswirtschaft und Statistik, 1974, S. 145-160;
- FLICK, H./WASSERMEYER, F./BECKER, H., Kommentar zum Außensteuergesetz, 3. Aufl., Köln 1973/Stand: Oktober 1980;
- FORSTER, K.-H., Bemerkungen zu aktuellen berufspolitischen Fragen, Wpg 1978, S. 645-652;
- FORTE, F.: "Traitement fiscal de revenus de caractère international selon la doctrine et selon le droit positif italien, CDFI Vol. 26, Köln 1954, S. 189-200;
- FRIEDRICH, B.H., Die Problematik der Erstellung aussagefähiger Weltabschlüsse unter Berücksichtigung der in der Praxis angewandten Konsolidierungsmethoden, Diss. Augsburg 1974;
- FRIEDRICH, K.-D., Die Basisgesellschaft als Instrument betrieblicher Steuerpolitik, Köln 1980;
- FRIEDRICH, W., Zur Besteuerung deutscher Tochtergesellschaften ausländischer Konzerne, BB 1954, S. 541-543;

- FRÖHLICH, F.W.: Multinationale Unternehmen , Baden-Baden 1974;
- GRASMANN, G., Der Entwurf des deutschen Gesetzes zur Wahrung der steuerlichen Gleichmäßigkeit bei Auslandsbeziehungen und zur Verbesserung der steuerlichen Wettbewerbslage bei Auslandsinvestitionen, EuStZ 1971, S. 78-82;
- GRAY, J.Y., Translating Foreign Currency Transactions and Financial Statements, CPA-Journal, Vol. 47, June 1977, S. 31 ff.;
- VON DER GROEBEN, H./MÖLLER, H., Möglichkeiten und Grenzen einer europäischen Union - Transnationale Kooperation, S. 17-68, Baden-Baden 1976;
- GROSSFELD, B., Basisgesellschaften im internationalen Steuerrecht, Tübingen 1974;
- derselbe, Rechtsprobleme multinationaler Unternehmen , Hamburg 1975;
- GRÜNARML, F.: Multinationale Unternehmen und staatliche Wirtschaftspolitik , Göttingen 1975;
- GRUHLER, W.: Die Kontroverse um die multinationalen Unternehmen Kritik der Vorwürfe und Forderungen , Köln 1974;
- derselbe, Die Multis - Mär und Wirklichkeit, Köln 1974;
- GRUHLER, W./BILGER, H.R., Multinationale Unternehmen im Widerstreit der Meinungen, hrsg. von Gisbert Kley, Heidelberg/Hamburg 1980;
- HAAS, G./BACHER, H./SCHEUER, W., Steuerliche Gestaltung internationaler Geschäftsbeziehungen. Ein Leitfaden für die Praxis, 3. Aufl., Berlin-Bielefeld-München 1979;
- HAASE, H.-D., Wechselkursveränderungen im multinationalen Konzern, DB 1976, Teil I: S. 1825-1831 und S. 1878-1881;
- HAHN, D., Handels- und steuerrechtliche Zulässigkeit von Konzernverrechnungspreisen ZfbFP 1965, S. 342;
- HARMS, W.: Rechtsprobleme inter- und multinationaler Unternehmen, BB 1969, S. 603-609;
- HARRIS, C.L., Income apportionment among states. A sales factor does not belong in the formula, Tax Foundation Inc., Taxation of interstate business, New York 1970, S. 63-68;
- HELLWIG, P., Das Außensteuergesetz, eine Problembereicherung für die Steuerfachwelt, DStZ (A) 1973, S. 13-19;
- HEPWORTH, S., Reporting Foreign Operations, 1956, S. 28;
- HERRMANN, H.J., Möglichkeiten und Grenzen einer gemeinsamen Steuerpolitik gegenüber multinationalen Gesellschaften, AWD 1974, S. 297-303;
- derselbe, (Konzernsteuerrecht) Reformbedürftiges Konzernsteuerrecht ? Bericht und Stellungnahme zu den Beratungsergebnissen der steuerrechtlichen Arbeitsgemeinschaft des 49. Deutschen Juristentages im September 1972, AG 1973, S. 41 ff.;

- HERRMANN, H.-J., Rechtsformen der grenzüberschreitenden Kooperation und Konzentration im gemeinsamen Markt, AG 1969, S. 348-356;
- derselbe, Zur Steuerpolitik gegenüber multinationalen Unternehmen im Bereich der Europäischen Gemeinschaften, AWD 1974, S. 297-305;
- HERRMANN-HEUER, Kommentar zur Einkommensteuer einschließlich Nebengesetze, 19. Aufl., Köln 1979, Stand: 1.12.1981;
- HIEKE, M., Einbeziehung ausländischer Konzernunternehmen in den Konzernabschluß einer inländischen Aktiengesellschaft, DB 1975, S. 114-117;
- derselbe, Zur Anwendung des konzernrechtlichen Maßgeblichkeitsgrundsatzes bei Einbeziehung ausländischer Konzernunternehmen in den Konzernabschluß einer inländischen AG, DB 1974, S. 1590-1594;
- HILLERT, A., Zur steuerlichen Behandlung von inländischen Tochtergesellschaften ausländischer Unternehmen, StbJb 1969/70, S. 481-524;
- HINTZEN, L., Die fiskale Einheit bei der Körperschaftsbesteuerung von Konzernen in den Niederlanden, AWD 1973, S. 682-687;
- HINTZEN, L. + S., Die Systematik des völkerrechtlichen Verständigungsverfahrens der Doppelbesteuerungsabkommen, S. 1907-1911 + 1953-1957;
- HINTZEN, L., Die Zuordnung von Ausgaben bei verbundenen Unternehmen (at arm's length-Transaktionen), RIW 1976, S. 83-88;
- derselbe, Überlegungen für ein gemeinsames Körperschaftsteuersystem in den Europäischen Gemeinschaften, AWD 1972, S. 463-470;
- HÖHN, E., Die Besteuerung von Unternehmungen mit Betriebstätten aus Schweizer Sicht, in: Steuerprobleme in der erweiterten Europäischen Gemeinschaft, Berlin 1972, S. 71-92;
- derselbe, Doppelbesteuerungsrecht. Eine Einführung in das interkantonale und internationale Steuerrecht, Bern 1973;
- HÖPPNER, H.-D.: Die steuerliche Beurteilung von Gewinnverlagerungen innerhalb multinationaler Unternehmen, in FR 1967, S. 467-470;
- HOFFMANN, W.-D., Der Preisvergleich als vorrangige Methode zur Prüfung des angemessenen Verrechnungspreises im internationalen Konzern, RIW/AWD 1977, S. 10-16;
- HUGHES, W.H./SILVERBERG, J., International aspects of United States intercompany allocations, in: Prentice - Hall Tax Ideas § 24.026;
- INSTITUT DER WIRTSCHAFTSPRÜFER IN DEUTSCHLAND E.V.: Grundsätze für die Einbeziehung ausländischer Unternehmen in den Konzernabschluß (Weltabschluß), DB 1977, S. 554 f.;
- IDW Zum OECD-Bericht über die Verrechnungspreise bei multinationalen Unternehmen, DB 1980, S. 2453-2458;

- INTERTAX, o.V. Multinational Corporations and Taxation ,
Intertax 1973, S. 165-175;
- JAKOB, H., Preispolitik, Wiesbaden 1971;
- JONAS, H., Aufstellung konsolidierter Abschlüsse nach den Richt-
linien der Securities and Exchange Commission, DB 1972,
S. 1785-1794;
- derselbe, Probleme und Tendenzen der Rechnungslegung in den
USA , DB 1974, S. 1297-1303 und 1345-1351;
- derselbe, Zur Problematik der aktienrechtlichen Konzernbilanz,
AG 1973, S. 1-7;
- JONES, R.C.: Allocation accounting for the taxable income of
industrial enterprises. Genf 1933;
- KATZ, T.E., Die aktienrechtlichen Rechnungslegungsvorschriften
als Grundlage weltweiter konsolidierter Jahresabschlüsse
multinationaler Unternehmen, Karlsruhe 1974;
- KEBSCHULL, D., Diskussionsbeitrag, in: Handelskammer Hamburg
(Hrsg.), Wie gefährlich sind die Multinationalen ? Tat-
sachen, Probleme, Argumente, Eine Dokumentation des
dritten Journalistenfachgesprächs der Handelskammer
Hamburg 1974, S. 29;
- KERN, W., Die Gewinnverlagerung als Problem unternehmerischer
Entscheidungen unter Berücksichtigung der Besonderheiten
im Konzern . Diss. Frankfurt 1964;
- KESSEL, J. v., Die konsolidierte Konzernbesteuerung im Körper-
schaftsteuerrecht der USA, Diss. München 1974;
- KILGER, W., Flexible Plankostenrechnung und Deckungsbeitrags-
rechnung, 8. Aufl., Wiesbaden 1981;
- KIRCHNER, C.: Die Umrechnung ausländischer Bilanzen für inter-
nationale Konzernbilanzen. Ein kritischer Überblick über
die Diskussion in den USA, ZfB 1973, S. 795-814;
- derselbe, Weltbilanzen, Wiesbaden 1978;
- KLEIN, T., Wechselkursänderungen als Bilanzierungsproblem,
Wiesbaden 1975;
- KLUGE, V.: Das Internationale Steuerrecht der Bundesrepublik ,
in Weber, H., Einführung in das besondere Steuerrecht,
Band III, München 1976;
- KOMMISSION DER EG (Generaldirektion Binnenmarkt und Rechts
angleichung, Direktion Steuern), Bericht über die Be-
messungsgrundlage der Steuern auf Unternehmensgewinne
14739/XIV/68-D, 1968;
- KOMMISSION DER EG, Die multinationalen Unternehmen im Rahmen
der Gemeinschaftsvorschriften , Bulletin der Europäischen
Gemeinschaften, Beilage 15/73;
- KOMMISSION DER EG, Vorschlag einer Verordnung des Rates über
das Statut für Europäische Aktiengesellschaften . Bulletin
der Europäischen Gemeinschaften, Beilage 4/75;
- KOOPMANN, G., Multinationale Unternehmen in Entwicklungsländern ,
WD 1974, S. 543-548;

- KOPITS, G.F., Intra-Firm Royalties Crossing Frontiers And Transfer-Pricing Behaviour, *Economic Journal* 1976, S. 791-805;
- KORMANN, H.: Die Steuerpolitik der internationalen Unternehmung, 2. Aufl., Düsseldorf 1970;
- KORN, R./DEBATIN, H., Doppelbesteuerung. Sammlung der zwischen der Bundesrepublik und dem Ausland bestehenden Abkommen über die Vermeidung der Doppelbesteuerung. Kommentar, 7. Aufl., München 1979, Stand: 1.10.1981;
- KRAENZLEIN, H., Neuere Entwicklung in den USA und Kanada zur Frage des Umrechnungskurses bei der Einbeziehung ausländischer Konzernunternehmen in den Konzernabschluß, *Wpg* 1974, S. 545-552;
- KREILE, R.: Die steuerlichen Bestimmungen im Kommissionsvorschlag über das Statut für Europäische Aktiengesellschaften, *DB* 1976, S. 1687-1693;
- derselbe, Zum Außensteuergesetz, *BB* 1972, S. 929-937;
- KRELLE, W., Preistheorie, Tübingen 1976;
- KRONSTEIN, H., unter Mitarbeit von Kirchner, Ch.: Rechnungslegung im Konzern, in: *Kölner Kommentar zum Aktiengesetz*, 1971, hrsg. von Zöllner (zitiert als Kronstein, H., in: *Kölner Kommentar zum AktG*, 1971);
- KROPFF, B., Aktiengesetz 1965;
- KÜLLMER, H., Multinationale Unternehmen - Macht und Stellung auf internationalen Finanzmärkten. *DB* 1974, S. 637-640;
- KUMPF, W., "Safe haven" bei der Festlegung steuerlicher Verrechnungsentgelte im internationalen Konzern, *RIW/AWD* 1976, S. 482-487;
- derselbe, Steuerliche Verrechnungspreise im internationalen Konzern, Frankfurt am Main 1976;
- KUNZE, K.: Der Begriff der Betriebstätte und des ständigen Vertreters, *Diss.* Mannheim 1963;
- LANCEE, L., Der Kampf gegen die Doppelbesteuerung, *EuStZ* 1968, H. 26, S. 18-25;
- LANGE, J., Verdeckte Gewinnausschüttungen. Eine systematische Darstellung der Voraussetzungen und Auswirkungen, Herne und Berlin 1973;
- LATTES, R.: "1.000 Mrd. Dollar", München 1970;
- LEHMANN, M.R., Industriekalkulation, 5. Aufl., 1964;
- LENEL, H.-O., Zur Problematik multinationaler Unternehmen, *ORDO* Band 27, Stuttgart 1976, S. 183-222; *Jahrbuch für die Ordnung von Wirtschaft und Gesellschaft*;
- DE LANGEN, W.J., Diskussionsbeitrag, *CDFI*, Bd. 8, 1948, S. 53-58;
- LENT, G.E.: Tax Incentives for Investment in Developing Countries, *IMF Staff Papers*; Vol. 14,2 (1967), pp 249-323;

- LOCHER, K., Steuerprobleme der multinationalen Unternehmen, ASA 1972/73, S. 417-432;
- LORENSEN, L., Reporting Foreign Operations of U.S. Companies in U.S. Dollars, Accounting Research Study No. 12, 1972, S. 10 ff.;
- derselbe, The Temporal Principle of Translation, The Journal of Accountancy, Vol. 134, August 1972, S. 48 ff.;
- LUDWIG, M.B., Generalbericht zum Thema "Die Besteuerung von Unternehmen mit Betriebsstätten im Ausland" auf dem IFA-Kongreß Lausanne 1973, CDFI, Bd. 58a, Rotterdam 1973, S. 1/1-25;
- LÜCK, W., Die Umrechnung der Jahresabschlüsse ausländischer Konzerngesellschaften und die Behandlung von Umrechnungsdifferenzen für die Aufstellung internationaler Konzernabschlüsse, Düsseldorf 1974;
- derselbe, Multinationale Wirtschaftsprüfungsgesellschaften, DB 1981, S. 1989-1993 und 2037-2041;
- derselbe, Stichwort "Multinationaler Konzern", in: Lexikon der Wirtschaftsprüfung, Rechnungslegung und Prüfung, Hrsg. Lück, W., München 1980;
- MAISONROUGE, J.G. "Proceedings of the Conference on the Multinational Corporation in the State", Department, Washington D.C., Department of State, 14. February 1969, Mimeo-graph S. 17/18;
- MATTES, H., Finanzierungsvorgänge im Konzern, Stuttgart 1966, S. 126;
- MEIER, G.M., Private Foreign Investment, in: J.H. Dunning (ed.), International Investment, Middlesex 1972, pp. 412-435;
- MELLEROWICZ, K., Kosten und Kostenrechnung, Bd. I, Theorie der Kosten, 5. Aufl., Berlin 1973;
- MENCK, Th., Die Besteuerung internationaler Konzerne. Ein Überblick über Stand und Entwicklungstendenzen, DStZ A 1972, S. 65-76;
- derselbe, "Die zwischenstaatliche Interdependenz und die Steuern", DB 1977, S. 1573-1579;
- MERSMANN, W., Das künftige EWG-Steuerrecht, DStZ (A) 1963 S. 293-296;
- MICHAELIS, H.-RHÖSA, A., Preisbildung bei öffentlichen Aufträgen, Loseblattsammlung, 2. Aufl., Stuttgart 1961, Text-Teil II;
- MICHEL, J., L'influence des rapport existant entre les entreprises situées dans les pays différants sur la détermination des bénéfices imposables dans chacun de ces pays, CDFI, Bd. 26, Köln 1954, S. 249-266;
- MOONITZ, M.-J./LOUIS, H., Accounting, Vol. 2, rev. ed. 1964, S. 296;
- MOXTER, A., Der Einfluß von Publizitätsvorschriften auf das unternehmerische Verhalten, Köln und Opladen 1962;
- derselbe, Offene Probleme der Rechnungslegung bei Konzernunternehmen, ZfUF 1961, S. 641-653;

- MÜHLSCHLEGEL, G., Die steuerliche Gewinnermittlung für Konzerne (Die Organschaftsbesteuerung in Deutschland - Die konsolidierten Steuererklärungen in den USA - Gewinnermittlung mit Konzernsteuerbilanzen), Diss. Mannheim 1971;
- MÜLLER, E., Aufstellungsmöglichkeiten konsolidierter Bilanzen internationaler Unternehmen, Düsseldorf 1974;
- derselbe, Inländische Organgesellschaften ausländischer Obergesellschaften im Körperschaftsteuer- und Gewerbesteuerrecht, WPg 1955, S. 533-543;
- MÜLLER, E.: Kursumrechnung bei Einbeziehung ausländischer Konzerngesellschaften in den Weltabschluß als Bewertungsproblem, WPg 1973, S. 653-661;
- MÜLLER, G., Are Traditional Foreign Exchange Translation Methods Obsolete? California Management Review, Summer 1965, S. 41 ff.;
- MÜLLER, R., Poverty is the Product, in: Foreign Policy (Winter 1973/74), S. 71-103;
- MÜLLER-DOTT, J.P., Californian Franchise Tax and Unitary Tax Concept, RIW/AWD 1980, S. 109-116;
- NEEMANN, Y., Landesbericht Israel, in: CDFI, Bd. 56b, Rotterdam 1971, S. 11/207-226;
- NIEHAUS, J., Die Bedeutung multinationaler Unternehmungen für ein kleines Mutterland: Das Beispiel der Schweiz, Schweizerische Zeitschrift für Volkswirtschaft und Statistik 1977, S. 371-406;
- NIEHUS, R.J.: Zur Bilanzierungs- und Bewertungspraxis in den Vereinigten Staaten, WPG 1976, S. 401-408;
- NIEMANN, U.: Probleme der Gewinnrealisierung innerhalb des Konzerns, Düsseldorf 1968;
- NORR, M., Jurisdiction to Tax and International Income, 17 Tax Law Review 431 (1962);
- OBERSON, R., Landesbericht Schweiz, in CDFI Bd. 56b, Rotterdam 1971, S. 11/333-349;
- OECD Leitsätze der OECD-Länder über internationale Investitionen und multinationale Unternehmen, IWB v. 10.9.1976, Fach 10, Gr. 5, S. 1-12;
- OECD Musterabkommen 1977, abgedruckt bei Korn/Dietz/Debatin, Doppelbesteuerung, 7. Aufl., München, Stand 1.11.1980, Anhang A, S. 1 ff.;
- OECD "Verrechnungspreise und multinationale Unternehmen", IWB v. 27.12.1979, Fach 10, Gr. 5, S. 15 f.;
- OTT, M., Die Bilanzierungsprobleme bei Konzernverflechtung, Frankfurt a.M. 1960;
- o.V. Conally Proposes New International Unit To Handle Tax Problems Between Nations, in Wall Street Journal v. 5.10.1971, S. 4;

- o.V. Zur Entwicklung des Patent- und Lizenzverkehrs mit dem Ausland in den Jahren 1972 und 1973, in: Monatsberichte der deutschen Bundesbank, Oktober 1974, S. 26-38;
- PARKER, R.H., Principles and Practice in Translating Foreign Currencies: An Essay in Comparative Accounting, in: Abacus, 1970, Vol. 7, S. 144 ff.;
- PARKINSON, Mac DONALD, Translation of Foreign Currencies. A Research Study, hrsg. von The Canadian Institute of Chartered Accountants, 1972, S. 93;
- PERLMUTTER, H.V., Nation, Syndicats et firmes multinationales, in: Analyse et Prévision, Band IX, April 1970, S. 221 ff.;
- PLEAK, R.E., An Analysis of FASB's Treatment of Foreign Currency Translation, Management Accounting, Vol. 59, September 1977, S. 29 ff.;
- PLUMMER, C.R., Konsolidierte Jahresabschlüsse, Journal UEC, Vol. 4, 1969, S. 247 ff.;
- POECHE, J.: Multinationale Unternehmen in der Diskussion, Köln 1977;
- PÖPPL, F.: Aktienrechtlicher Minderheitenschutz durch den "Abhängigkeitsbericht". Ein betriebswirtschaftlicher Beitrag zum Aktiengesetz von 1965. Stuttgart 1972;
- derselbe, Die Problematik der Beurteilung von Leistungsentgelten im internationalen Konzern nach deutschem Steuerrecht, DStZ/A 1974, S. 158 ff. - 162;
- RÄDLER, A.J., Corporate Taxation in the Common Market Guides to European Taxation, Volume 2, Loseblattausgabe Amsterdam;
- derselbe, Die direkten Steuern der Kapitalgesellschaften und die Probleme der Steueranpassung in den sechs Staaten der europäischen Wirtschaftsgemeinschaft, Amsterdam 1960;
- RÄDLER, A.J./RAUPACH, A., Deutsche Steuern bei Auslandsbeziehungen. München und Berlin 1966;
- RASCH, H.: Reichen die Vorschriften des Steuerrechts - unter Berücksichtigung des Gesellschaftsrechts - aus, um Vermögensbewegungen zwischen verbundenen Unternehmen vollständig und befriedigend zu regeln? Verhandlungen des 49. Deutschen Juristentages, Düsseldorf 1972, Bd. 1, Teil G, München 1972;
- RECKTENWALD, H.-C., Steuerüberwälzungslehre, Berlin 1966;
- REUBER, G.L.: Private Foreign Investment in Development. Oxford 1973;
- RITTER, W., Generalbericht zum IFA-Kongreß 1975 in London, CDFI, Vol. 60b, Rotterdam 1975, S. I 1-26;
- derselbe, Steuerprobleme inländischer Muttergesellschaften mit ausländischem Beteiligungsbesitz, JbFSt 1975/76, S. 339 ff.;
- RICHARDT, H.: Der aktienrechtliche Abhängigkeitsbericht unter ökonomischen Aspekten, Wiesbaden 1974;

- ROBBINS, S.M./STOBAUGH, R.B.: Money in the multinational enterprise: A study in financial policy , New York 1973;
- RÖSLER, W., Die Behandlung der Gewinnrealisierung beim innerkonzernlichen Leistungsverkehr durch die Betriebswirtschaftslehre, das Handels- und Ertragsteuerrecht, Diss. Köln 1969;
- RUNGE, B./EBLING, K./BARANOWSKI, K.H., Die Anwendung des Außensteuergesetzes. Ein Leitfaden für die Praxis mit Gesetzestext und Einführungsschreiben des Bundesministers der Finanzen, Heidelberg 1974;
- SAAGE, G.: Die Bewertungen von Anschaffungen zwischen Konzerngesellschaften nach geltendem Aktienrecht , AG 1961, S. 221-225;
- SCHARRER, H.-E., Multinationale Unternehmen und Währungspolitik, in: KEBSCHULL, D./MAYER, O.G. (Hrsg.), Multinationale Unternehmen: Anfang oder Ende der Weltwirtschaft ? Frankfurt 1974, S. 65-85;
- SCHIEWECK, G., Konzernverrechnungspreise für Sachgüter, Diss. Gießen 1974;
- SCHIFFER, H., Die Problematik der Konzernumlagen im internationalen Steuerrecht, DB 1978, S. 902-906;
- SCHINK, W., Auf dem Weg zu einem europäischen Steuerwesen, in Besteuerung der internationalen Unternehmung, hrsg. von der Deutschen Gesellschaft für Betriebswirtschaft, Berlin 1971;
- SCHLENK, F., Bilanzvorschriften im Konzern - Eine rechtsvergleichende Studie, Diss. Zürich 1962;
- SCHLOCHAUER, H.-J.: "Internationale Gerichtsbarkeit", in: Strupp/Schlochauer, Wörterbuch des Völkerrechts, Bd. II, Berlin 1961, S. 56 - 64;
- SCHLUMPF, A./DÜRR, K., (Bearb.), Bundesgerichtspraxis zum Doppelbesteuerungsverbot, 3. Aufl., Zürich 1963;
- SCHMID, A.: Die internationale Steuerflucht. Möglichkeiten und Bekämpfungsmethoden. Zürich und St. Gallen 1961;
- SCHMIDT, I., Diskussionsbeitrag in "Macht und ökonomisches Gesetz", Schneider, H.K. und Watrin, Ch. (Hrsg.), Berlin 1973, 2. Halbband, S. 795-797;
- SCHÖTTLER, U., Die konsolidierte Rechnungslegung multinationaler Konzerne, Zürich 1975;
- SCHOLTISSEK, W. (Arbeitskreis), Die Eliminierung der Zwischengewinne im Konzernabschluß nach dem Aktiengesetz 1965, Berlin 1969;
- SCHOT, W.A., Comment on the U.N.-report on multinational Corporations. in Intertax 1975, S. 30-32;
- SCHRÖDER, J., Internationale Konzernverrechnungspreise aus deutscher Sicht, in: Verrechnungspreise im multinationalen Unternehmen, hrsg. von der Deutschen Gesellschaft für Betriebswirtschaft, Berlin 1974, S. 71-88;

- SCHRÖDER, S.: Auslandsbetriebstätten in steuerlicher Sicht , StPb 1971, S. 228-241;
- SCHRÖDER, S./HOPPSTÄDTER, K., Verrechnungspreise, Zinsen und Vergütungen für sonstige Finanzierungsleistungen in internationalen Konzernen, StBp 1972, S. 25-31;
- SCHUHMANN, W., Der Konzernabschluß. Die Bilanzierungspraxis deutscher Konzerne, Wiesbaden 1962,
- SHULMANN, J.S.: Intracompany Pricing in the Multinational Enterprise , unveröff. Doktor-These, 1966, HBS, zitiert bei Wälde, Die Angemessenheit konzerninterner Transfergeschäfte bei multinationalen Unternehmen nach Konzernrecht, AWD 1974, S. 370-374;
- SCHULTZE, J., Zur Frage der Umrechnung fremder Währungen bei konsolidierten Jahresabschlüssen, in: DB 1968, S. 1077-1980;
- SCHULTZE-SCHLUTIUS, H.G., Die Organtheorie unter besonderer Berücksichtigung der Kapitalgesellschaften, 2. unveränderte Auflage, Düsseldorf 1956;
- SEIDEL, G., Gewinnverschiebungen über die Grenze, Düsseldorf 1972;
- SEIDLER, L.J., An Income Approach to the Translation of Foreign Currency Financial Statements, CPA Journal, Vol. 42, January 1972, S. 26 ff.;
- SIEBER, E.H.: Die internationale Unternehmung , in: Gegenwartsfragen der Unternehmensführung. Festschrift zum 65. Geburtstag von Wilhelm Hasenack, Berlin 1966;
- SPIERDIJK, J.F., Landesbericht Niederlande, CDFI Bd. 56b, Rotterdam 1971, S. 251-270;
- STEINLE, K./KOHL, H.W., Die Währungsumrechnung im Weltabschluß, DB 1975, S. 361-367;
- STOLK, J.-L.: Die Behandlung multinationaler Konzerne als Einheit im Steuerrecht , Diss. St. Gallen 1972;
- STREETEN, P., Cost and Benefits of Multinational Enterprises in less Developed Countries, in: DUNNING, J. (Hrsg.): The Multinational Enterprise, London 1971;
- STROBL, J., Die Praxis bei der steuerlichen Prüfung ausländischer Tochtergesellschaften in Deutschland, RIW/AWD 1980, S. 741-752;
- derselbe, Kritische Anmerkungen zum Bericht des OECD-Steuer-ausschusses über Verrechnungspreise im Konzern, RIW/AWD 1980, S. 407-410;
- STROBL, J./ZIRKEL, K.: Zum Problem des "angemessenen" Verrechnungspreises im internationalen Konzern in steuerlicher Sicht , AWD 1968, S. 463-469;
- SURR, J.V., Intertax: Intergovernmental Cooperation in Taxation, Harv. Int. L. Club J (1966), Bd. 7, S. 179-237;

- SURREY, S.S. und TILLINGHAST, D.R., Generalbericht zum 25. IFA-Kongreß Washington 1971, CDFI, Vol. 56b Rotterdam 1971, S. I 61-94;
- TAX FOUNDATION INC., Taxation of interstate business, New York 1970;
- TIPKE, K., Steuerrecht. Ein systematischer Grundriß, 8. Aufl., Köln 1981;
- UNITED NATIONS, Department of Economic and Social Affairs "Multinational Corporations in World Development", New York 1973/74;
- VAUPEL, J.W. und CURHAN, J.P., The World's Multinational Enterprises, Genf 1974;
- VERNON, R.: Sovereignty at bay: The multinational spread of U.S. enterprises, New York 1971;
- VOGEL, H., Zur steuerlichen Behandlung zwischenstaatlicher Kapitalinvestitionen unter besonderer Berücksichtigung des Außensteuerrechts der Bundesrepublik Deutschland, Düsseldorf 1964;
- VOGEL, H.A., Schwerpunkte des Außensteuerreformgesetzes in Verbindung mit dem neuen deutsch-schweizerischen Doppelbesteuerungsabkommen, DB 1972, S. 1402-1411;
- WACKER, W., Steuerliche Verluststrategien der Unternehmung, StBJb 1975/76, S. 389-417;
- WÄLDE, Th.: Die Angemessenheit konzerninterner Transfergeschäfte bei multinationalen Unternehmen nach Konzernrecht, AG 1974, S. 370-374;
- derselbe, Die Europäische Aktiengesellschaft und multinationale Unternehmen, AWD 1974, S. 82-87;
- WEBER, H., Zu einigen Grundfragen der Besteuerung verbundener Unternehmen. Zugleich eine Stellungnahme zum Gutachten von Prof. Dr. Harold Rasch zum 49. Deutschen Juristentag 1972, in Juristenzeitung 1972, S. 482-488;
- WEBER, P.J., Konzernverrechnungspreise in der Automobilindustrie (VW-Konzern), ZfbF, Sonderheft 2/73, S. 21-25;
- WEINGARDT, C.A., Diskussionsbeitrag in: Handelskammer Hamburg, Wie gefährlich sind die Multinationals? Tatsachen, Probleme, Argumente. Eine Dokumentation des dritten Journalistenfachgesprächs der Handelskammer Hamburg, Hamburg 1974, S. 48;
- WEITKAMP, J., Besteuerung verbundener Unternehmen, Habilitationsschrift, Berlin 1975;
- derselbe, Erfolgskonsolidierung in Konzernabschlüssen, Berlin 1971;
- WESEN und Zukunftsaussichten des multinationalen Unternehmens, in: Schweizerischer Bankverein, Bulletin Nr. 4, 1970, S. 57 ff. (58);
- WINGERT, K.-D., EG-Richtlinie zur Vermeidung der Doppelbesteuerung (Schiedsverfahren) IWB Fach 2, S. 299-304;

- WUNDERLIN, B., Die Einbeziehung von ausländischen Konzernunternehmen in den konsolidierten Abschluß, Diss. München 1967;
- V. WYSOCKI, K./WOHLGEMUTH, M., Konzernrechnungslegung, Düsseldorf 1975;
- WYSOCKI, K.v., Weltbilanzen als Planungsobjekte und Planungsinstrumente multinationaler Unternehmen, ZfbF 1971, S. 682-700;
- derselbe, Zum Informationsgehalt von Weltbilanzen deutscher Obergesellschaften, WPg 1973, S. 26-32;
- ZITZELSBERGER, S.: Die Problematik der Gewinnrealisation bei der handels- und steuerrechtlichen Bewertung konzerninterner Lieferungen und Leistungen, Diss. München 1966;
- ZÜND, A.: Kontrolle und Revision in der multinationalen Unternehmung, Bern und Stuttgart 1973;

URTEILSREGISTER

1. RFH

RFH v. 30.1.1930, I A 226/29, RStBl. 1930, S. 148;
RFH v. 16.9.1939, I 129/30, RStBl. 1930, S. 757;
RFH v. 20.9.1932, I A 51/32, RStBl. 1932, S. 1029;
RFH v. 3.2.1934, I A 449/32, RStBl. 1934, S. 665;
RFH v. 5.5.1936, I A 186/35, RStBl. 1936, S. 837;
RFH v. 22.7.1936, I 198/36, RStBl. 1936, S. 899;
RFH v. 26.10.1937, I A 60/36, RStBl. 1938, S. 46;

2. BFH

BFH v. 27.7.1965, I 110/635, BStBl. 1966 III, S. 24;
BFH v. 1.2.1967, I 220/64, BStBl. III 1967, S. 495;
BFH v. 16.3.1967, I 261/63, BStBl. III, 1967, S. 626;
BFH v. 30.4.1968, I 161/65, BFHE, Bd. 93, S. 44;
BFH v. 14.5.1969, VI R 174/68, BStBl. 1969 II, S. 501;
BFH v. 19.2.1970, I R 24/67, BStBl. 1970 II, S. 442;
BFH v. 25.2.1970, I 192/65, BStBl. II 1970, S. 392;
BFH v. 3.2.1971, I R 51/56, BStBl. 1971 II, S. 408;
BFH v. 21.1.1972, III R 57/71, BStBl. 1972 II, S. 374;
BFH v. 28.6.1972, I R 35/70, BStBl. 1972 II, S. 785;
BFH v. 21.12.1972, I R 70/70, BStBl. 1973 II, S. 449;
BFH v. 10.1.1973, I R 119/70, BStBl. 1973 II, S. 322;
BFH v. 14.8.1974, I R 168/72, BB 1975, S. 80;
BFH v. 12.3.1980, I R 186/76, BStBl. 1980 II, S. 531;
BFH v. 21.1.1981, I R 153/77, BStBl. 1981 II, S. 517;

3. Europäischer Gerichtshof

EuGH v. 14.7.1972, 48/69; Slg. Bd. 1972, S. 619;

LEBENS LAUF

Persönliche Daten

Name: Jürgen Schröder
Geburtsdatum: 29. 6. 1953
Geburtsort: Bielefeld
Familienstand: verheiratet, 1 Kind

Schulische Ausbildung

1959 - 1972 Besuch der Grund-, Real- und
höheren Schule in Bielefeld
1972 Ablegung der Reifeprüfung an der Frie-
drich-von-Bodelschwingh-Schule in Bethel

Beruflicher Werdegang

1972 - 1974 4-semestriges Studium der Rechts-
wissenschaft in Bielefeld
1974 - 1978 Studium der Betriebswirtschaftslehre
in Berlin mit den Schwerpunkten
- Betriebswirtschaftliche Steuer-
lehre bei Prof. Deppe
- Betriebswirtschaftliches Prüfungs-
wesen bei Prof. Egnor
1979 - 1982 Angestellter eines Steuerberaters in Bielefeld
1983 Ablegung der Steuerberaterprüfung und seit-
dem selbständige Tätigkeit als Steuerberater
seit 1980 Arbeit an der vorliegenden Dissertation

